

# O AFASTAMENTO DE ATO INFRALEGAL PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA JUDICANTE

Bernardo Motta Moreira

## 1. Introdução

Recentemente, uma nova norma jurídica chamou a atenção dos estudiosos do processo administrativo tributário: a Lei n. 12.833, de 20 de junho de 2013, alterou o art. 48 da Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009, que passou a vigorar acrescido do seguinte parágrafo único: “são prerrogativas do Conselheiro integrante do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF: I – somente ser responsabilizado civilmente, em processo judicial ou administrativo, em razão de decisões proferidas em julgamento de processo no âmbito do CARF, quando proceder comprovadamente com dolo ou fraude no exercício de suas funções”.

Com a nova regra, os membros do CARF, órgão responsável pelo julgamento dos recursos administrativos de contribuintes contra autuações realizadas pela administração pública federal, não poderão ser responsabilizados civil ou criminalmente por suas decisões, salvo se ficar comprovado dolo ou fraude no exercício da função.

O objetivo deste ensaio não é discorrer sobre tal prerrogativa, muito menos abordar o motivo que ensejou tal alteração legislativa. Apenas para não deixar passar em branco, consideramos importante essa garantia ao conselheiro, que reforça sua atuação imparcial, principalmente em face do ajuizamento – a nosso ver abusivo e absurdo – de ações populares e ações civis públicas questionando o mérito de suas decisões sob a alegação de que teriam lesado o erário.

O ponto que pretendemos abordar, na verdade, é o motivo que fundamentou o veto ao inciso II do novo parágrafo único, inserido no art.

48 da Lei n. 11.941/2009, que previa, também como prerrogativa do conselheiro julgador, “II – emitir livremente juízo de legalidade de atos infralegais nos quais se fundamentam os lançamentos tributários em julgamento”.

Pelas razões do veto da Presidência da República “o CARF é órgão de natureza administrativa e, portanto, não tem competência para o exercício de controle de legalidade, sob pena de invasão das atribuições do Poder Judiciário”.

Discordamos veementemente de tal fundamento. Conforme se demonstrará, se, de fato, o órgão julgador administrativo não pode deixar de aplicar leis, devidamente aprovadas pelo Parlamento, alegando que seriam inconstitucionais, isso não significa que está impedido de considerar ilegais atos normativos exarados pelo próprio Poder Executivo.

## **2. A negativa de vigência a leis é prerrogativa reservada pela Carta Política à função revisora do Poder Judiciário**

O tema relativo à possibilidade de a Administração Pública decidir, no âmbito do processo administrativo tributário, com fundamento na inconstitucionalidade de leis é polêmico e apresenta ampla controvérsia doutrinária e jurisprudencial. Há quem considere que a possibilidade de a autoridade administrativa se recusar a dar cumprimento à lei, ao argumento da sua desconformidade com a Carta Constitucional, seria um dos tormentosos problemas do Direito.<sup>1</sup>

Entendemos ser por demais perigoso à ordem constitucional que membros do Poder Executivo deixem de aplicar leis, devidamente aprovadas pelo Legislativo, sob o fundamento de sua inconstitucionalidade.

---

1. MENDES, Gilmar Ferreira. O Poder Executivo e o Poder Legislativo no Controle de Constitucionalidade. *Revista Trimestral de Direito Público*. São Paulo: n. 19, 1997, p. 237.

Admitir posicionamento diverso seria desvirtuar as funções dos poderes constitucionalmente outorgados, causando, seguramente, instabilidade jurídica no exame do contencioso administrativo, em razão das divergências possivelmente existentes.

Por um imperativo de segurança jurídica, a própria Constituição da República de 1988 estabelece os instrumentos legítimos para o controle da constitucionalidade dos atos normativos, sendo certo que a desobediência a leis presumidamente constitucionais pelo Poder Executivo, por óbvio, não corresponde a um dos referidos mecanismos de controle.

Não se pode compreender o princípio da separação dos poderes constitucionalmente consagrado se não se tiver em vista, além de seus fundamentos e suas raízes históricas, essa dimensão positiva que orienta a distribuição de competências constitucionais. As autoridades administrativas, ainda que dotadas de uma alta especialização técnica, como é o caso dos julgamentos tributários, não foram funcionalmente concebidas para o exercício do controle da constitucionalidade das leis.

É certo que a todos os cidadãos e órgãos políticos e administrativos participam do processo de interpretação e aplicação da Constituição. Todavia, somente os membros do Poder Judiciário apresentam as garantias institucionais necessárias para praticar um ato extremamente grave, qual seja, o de negar, oficialmente, aplicação a uma norma vigente, aprovada pelo Poder Legislativo.

Por isso, os membros do CARF não podem, à míngua da necessária competência funcional, negar vigência a leis, prerrogativa reservada pela Carta Política à função revisora do Poder Judiciário, a quem incumbe, com ares de inquestionável exclusividade, a gravíssima tarefa de declarar a invalidade das leis que, direta ou indiretamente, violarem a Constituição da República, ou mesmo quaisquer outras normas jurídicas hierarquicamente mais elevadas.

Não exercer o controle de constitucionalidade abrange tanto a impossibilidade de manifestação acerca da constitucionalidade de leis e atos normativos, quanto o fato de deixar de aplicar as normas jurídicas em determinados casos. O efeito prático gerado é o mesmo: insegurança jurídica. Inexiste diferença ontológica entre a declaração de inconstitucionalidade e a decisão que afasta norma legal formalmente válida, ao argumento de que estaria em desconformidade com a Carta Fundamental.

A quase totalidade dos órgãos administrativos judicantes, em todas as esferas e instâncias, atualmente, tem julgado pela prevalência da tese da impossibilidade da apreciação da constitucionalidade de ato normativo pelo Poder Executivo. Na maioria dos casos, os julgados se fundam nos próprios mandamentos legais de cada tribunal administrativo.

Por outro lado, e aqui entramos no tema principal desse artigo, quando diante de um decreto ou norma complementar, consideramos que é dever da autoridade julgadora fiscalizar sua legalidade e constitucionalidade. Por isso é que ao dizer que os órgãos do Poder Executivo não têm competência para decidir se uma lei é (ou não) inconstitucional, deve-se ter o cuidado de lembrar que o controle da constitucionalidade não é possível quando se referir a leis e atos normativos de mesma hierarquia de lei. Se o julgador administrativo identificar que um decreto, uma portaria, normas complementares ou outras prescrições administrativas, ofendem um comando constante de uma lei ordinária ou da própria Constituição da República, justamente em observância ao princípio da legalidade, deve afastá-lo por ilegal ou inconstitucional.

### **3. A competência dos membros do CARF – e de outros órgãos administrativos judicantes – para o afastamento de ato infralegal**

Como visto acima, apesar de a autoridade administrativa possuir competência para julgar e emitir juízos de valor sobre determinado caso concreto e aplicar a norma legal que entende aplicável, não possui, todavia, competência para verificar se determinada lei está em conformidade com a Constituição, a ponto de negar-lhe a aplicação.

Importa observar que a “lei” a que se está a referir deve tratar-se de lei no sentido formal, ou seja, aprovada pelo Parlamento, tal como estabelecido na Constituição da República. Assim, a autoridade administrativa não tem competência para negar vigência à lei em seu sentido formal, ou seja, quando se depara com ato jurídico emanado do Poder Legislativo, ainda que entenda que referido ato legislativo é inconstitucional, pois, como dito, falece da necessária competência.

De modo diverso se dá nos casos em que a autoridade julgadora se depara com “lei” no sentido meramente material, é dizer, um ato normativo proveniente de um órgão estatal, que não está no exercício da função legislativa. Isso ocorre nas hipóteses dos decretos, regulamentos, portarias, despachos normativos, entre outros atos infralegais.<sup>2</sup>

Quando diante de um decreto ou norma complementar é dever da autoridade fiscalizar sua legalidade e constitucionalidade. Por isso é que ao dizer que os órgãos do Poder Executivo não têm competência para decidir se uma lei é (ou não) inconstitucional, deve-se ter o cuidado de

---

2. Pela doutrina de Paulo Roberto Coimbra Silva: “lei, no sentido material, consiste em todo ato normativo impessoal, genérico e abstrato, ao passo que lei no sentido material e formal, consiste em todo ato normativo que, além dos atributos da impessoalidade, generalidade e abstração, foi validamente editado com a rigorosa observância do processo legislativo disposto na Constituição” (SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Fontes Formais do Direito Tributário. *Revista da Faculdade Mineira de Direito*, v. 8, n. 16, 2º semestre de 2005, Belo Horizonte: PUC Minas, p. 133).

lembrar que o controle da constitucionalidade não é possível quando se referir a leis e atos normativos de mesma hierarquia de lei.

Reconheça-se, todavia, como fez DEJALMA DE CAMPOS, que alguns doutrinadores entendem que “não só as leis mas especialmente os decretos executivos, ainda que ao arrepio da Lei Magna, devem ser integralmente cumpridos pelos Conselhos, enquanto não revogados ou fulminados pelo Supremo Tribunal Federal”.<sup>3</sup>

Equivocam-se, contudo, os que pensam assim.

A nosso sentir, o órgão julgador administrativo pode e deve averiguar se os decretos do Poder Executivo ou outras normas infralegais dão ou não fiel cumprimento às leis. Colhe-se do magistério de GOMES CANOTILHO:

[O] princípio básico é o de recusar à administração em geral e aos agentes administrativos em particular qualquer poder de controle da constitucionalidade das leis [...]

A prevalência tendencial do princípio da legalidade não deve transferir-se de plano para os “regulamentos” e “preceitos administrativos”. Neste sentido, não está de todo vedado aos agentes administrativos desobedecer “regulamentos” ou circulares administrativas violadoras de direitos, liberdades e garantias.<sup>4</sup>

Sem dúvida, se o julgador administrativo identificar que um decreto, uma portaria, normas complementares ou outras prescrições administrativas,<sup>5</sup> ofendem um comando constante de uma lei ordinária

---

3. CAMPOS, Dejalma de. *Direito Processual Tributário*. 5. ed. São Paulo: Editora Atlas, p. 98.

4. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 3. ed., Livraria Almedina, Coimbra: 1999, p. 417-418.

5. Pela doutrina de Luciano Ferraz, as prescrições administrativas são ordenações gerais das autoridades administrativas superiores direcionadas às autoridades inferiores ou a servidores administrativos no âmbito interno da Administração Pública. Tais prescrições são fundadas na estrutura hierárquica mediante a qual se organiza a

ou da própria Constituição da República, justamente em observância ao princípio da legalidade, deve afastá-lo por ilegal ou inconstitucional. Esclarecedoras as seguintes lições de HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO:

Ao considerar inválido um ato administrativo contrário à lei, a Administração está exercendo a autotutela, ainda que esse ato se funde em Decreto, Portaria, Instrução Normativa, ou qualquer outra norma infralegal. Isso porque, caso a ilegalidade esteja presente no Decreto, na Portaria, ou na Instrução Normativa, a própria Administração que editou tais normas pode – no âmbito da autotutela, através dos órgãos competentes para tanto – considerá-las inválidas. Estará, em qualquer caso, revendo atos por ela próprios emitidos, anulando-os, reformando-os, etc. O mesmo ocorre quando o ato administrativo impugnado, conquanto aparentemente fundado em normas cuja validade não se discute, malfez diretamente a Constituição (exemplo do fiscal que viola o domicílio).

Entretanto, quando a Administração, para considerar inválido o ato administrativo impugnado (um lançamento de COFINS, por exemplo), tiver de declarar a inconstitucionalidade de uma lei, já não será mais da autotutela que se estará cogitando, mas sim do controle sobre a validade de um ato normativo editado por outro Poder. Nesse caso, insista-se, a Administração não estará simplesmente revendo um ato seu, mas julgando a validade de um ato do Poder Legislativo, o que não tem, nem pode ter, fundamento no princípio da legalidade, nem muito menos no exercício da autotutela administrativa que dele decorre. Assim, se o processo administrativo existe para instrumentalizar o exercício da autotutela, e essa autotutela não autoriza julgamentos sobre atos praticados por outros poderes, não é possível

---

Administração Pública, decorrendo de uma especial relação de sujeição desses agentes (FERRAZ, Luciano. *Direito Administrativo*. In: MOTTA, Carlos Pinto Coelho (Org.). *Curso Prático de Direito Administrativo*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011. v. 3, p. 8).

à autoridade administrativa de julgamento declarar a inconstitucionalidade de uma lei.<sup>6</sup>

Com efeito, na hipótese de ato exarado pelo próprio Poder Executivo, como se dá no caso de um decreto, portaria, instrução normativa, o órgão judicante administrativo tem o dever de analisar sua legalidade e constitucionalidade, por força do princípio da autotutela (ou autocontrole).<sup>7</sup>

---

6. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Impossibilidade de Declaração de Inconstitucionalidade de Lei pela Autoridade Administrativa de Julgamento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 98, nov. 2003, p. 97.

7. Esse entendimento é aplicável também no confronto entre normas infralegais. Veja que, na prática, isso já ocorreu no âmbito da antiga Junta de Recursos Fiscais de Belo Horizonte. Na hipótese, o cerne da presente residia nos critérios de apuração do padrão de acabamento do imóvel, tendo em vista o conflito existente entre as regras constantes do Decreto do Município de Belo Horizonte n. 10.925/01 e a Ordem de Serviço n. 001/2000, posto que ambos traziam orientações diversas para apuração das características do imóvel. Veja-se a ementa:

“IPTU – REVISÃO DE LANÇAMENTO – CARACTERÍSTICAS E PADRÃO DE ACABAMENTO – CRITÉRIOS DE AFERIÇÃO, APLICAÇÃO DOS FATORES E DETERMINAÇÃO DO PADRÃO DO IMÓVEL ESTABELECIDOS EM ORDEM DE SERVIÇO / NORMA COMPLEMENTAR EM FLAGRANTE EXORBITÂNCIA À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA APLICÁVEL – INEFICÁCIA DO ATO ADMINISTRATIVO ORIENTADOR DO PROCEDIMENTO FISCAL – ALTERAÇÃO DO LANÇAMENTO – CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO ‘A QUO’. – Restando inequivocamente demonstrado nos autos que a Ordem de Serviço DRI n. 001/2000, assim considerada, nos termos do disposto no artigo 110, inciso I, do Código Tributário Nacional, norma complementar à legislação tributária aplicável, em específico ao Decreto n. 10.925/01 que, por força do Decreto nº 11.581/03, regulamentou as regras e os critérios para aferição das características construtivas, aplicação dos fatores respectivos e determinação do padrão de acabamento dos imóveis, para fins de lançamento do imposto relativamente ao exercício de 2004, contém orientações procedimentais para o lançamento em flagrante exorbitância à fonte legislativa própria, vale dizer, ao retro citado Decreto, porquanto amplia e inova conceitos e critérios não definidos neste legítimo diploma regulamentador, especificamente quanto à atribuição da pontuação da lateral oculta quando ausente o revestimento equivalente à pintura convencional utilizada na fachada, procedimento este que se encontra disciplinado apenas e tão somente na referida Ordem de Serviço, já que o Decreto não prevê tal equivalência, mas determina a aplicação da pontuação 0 (zero) para os casos desta natureza, e por não

Vale observar que, na sua acurada análise a respeito da irretroatividade dos atos administrativos e da responsabilidade da Fazenda Pública pela confiança gerada, afirma MISABEL DERZI que os vícios havidos nas regulamentações, como a restrição de direitos e a criação de deveres, se representam determinações *contra legem*, são eivados de ilegalidade e não têm validade. Afirma a professora que “*representam ilicitude, ilegalidade, podem e devem ser corrigidos de ofício, e costumam ser contornados ou invalidados pelos conselhos de contribuintes das Administrações respectivas*”.<sup>8</sup>

À vista desses robustos argumentos, a *questio* seria de solução relativamente simples, bastando que os julgadores administrativos motivem suas decisões e o afastamento de normas infralegais que entendessem em desconformidade com a Carta Cidadã ou com as próprias leis ordinárias que fundamentam a validade dos referidos atos normativos.

Ocorre que, quase sempre, as normas reguladoras dos processos tributários administrativos, seja no âmbito federal, estadual ou municipal, dispõem, expressamente, que os julgadores não podem deixar de aplicar decretos ou atos normativos, além das leis. A peculiaridade da legislação interna de cada ente político influencia na competência atribuída às autoridades julgadoras. Uma restringem mais, outras menos. Senão, veja-se.

O art. 26-A, *caput*, do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, com hierarquia de lei ordinária federal, prevê que “*no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade*”. Na mesma sintonia, o Regimen-

---

ser esta, pela sua própria natureza jurídica, instrumento legítimo para tal finalidade, resulta ineficaz a sua aplicabilidade ao caso concreto, pelo que mister a alteração do lançamento para adequá-lo às normas legais e regulamentares válidas, confirmando-se, destarte, a decisão ‘*a quo*’ por seus próprios e jurídicos fundamentos” (1ª Câmara, Recurso n. 7.490, Acórdão n. 7.430, Rel. Dra. Flávia Resende, pub. DOM de 9/10/2004).

8. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*, São Paulo: Noeses, 2009, p. 478.

to Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Portaria n. 256, de 22 de junho de 2009) prevê, em seu art. 62, que fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Uma vez que a lei reguladora do processo administrativo do ente político determina, literalmente, que os órgãos julgadores não poderão deixar de aplicar decretos ao fundamento de sua inconstitucionalidade, não há alternativa a não ser o seu cumprimento pelos conselheiros julgadores.

Ora, o que está em jogo é a relação entre Poderes, o sistema de freios e contrapesos. Na medida em que os representantes do povo, nas respectivas Casas Legislativas, aprovaram uma restrição à competência do órgão julgador vinculado ao Poder Executivo, não se pode admitir um comportamento contrário. Em havendo a previsão no nível da lei, em sentido formal, acerca da impossibilidade de afastar decretos (se inconstitucionais), assim deverão se comportar os julgadores.

É claro, sob outra vertente, que a restrita interpretação do art. 26-A, *caput*, do Decreto 70.235, de 1972, que somente menciona tratado, acordo internacional, lei ou decreto, implica na possibilidade de afastamento de portarias, instruções normativas, resoluções, pareceres normativos e outros atos do Poder Executivo contrários à lei e à Constituição da República.

Além disso, a lei não veda o exame de eventual confronto da norma do decreto com a lei, que é o seu fundamento de validade. Atente-se que a redação da lei obsta o exame da constitucionalidade, mas não da legalidade. Destarte, os órgãos julgadores federais e a Câmara Superior de Recursos Fiscais não estão vedados de afastar a aplicação de decreto ou ato administrativo porque não envolve a inconstitucionalidade, mas sim a sua ilegalidade.

Este é um tema em aberto nos julgamentos daquela Corte administrativa federal. Há julgados no sentido de que “às instâncias adminis-

*trativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência”.*<sup>9</sup>

Por outro lado, há julgados em que decretos regulamentares foram expressamente afastados, por extrapolarem os comandos da lei que os fundamentava. Parece-nos escorreito esse entendimento, na medida em que o Código Tributário Nacional, em seu art. 99, estabelece que o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos. Saliente-se que é uma interpretação possível da norma reguladora do processo administrativo tributário federal e que está em consonância com o CTN e a Carta Fundamental.

Deveras, o art. 84, inciso IV, da Carta Política atribui ao Chefe do Executivo Federal (e, por simetria, aos demais entes federados) a possibilidade de expedição de decretos e regulamentos para *fiel execução das leis*.

*Verbi gratia*, já decidiu o CARF que não prospera o lançamento fundado no Decreto n. 332, de 4 de novembro de 1991, mais especificamente em relação à diferença IPC/BTNF, tendo em vista que as delegações feitas através de lei e exercidas por decreto só são possíveis para explicitar a lei, nunca ampliá-las. Segundo o CARF, o art. 41 do Decreto n. 332/91 ao determinar a adição dos encargos de depreciação na base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido extrapolou o disposto na Lei n. 8.200, de 28 de junho de 1991 e suas alterações. Confira-se o teor da seguinte ementa:

ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO, EXAUSTÃO E BAIXA DE BENS- DIFERENÇA IPC/BTNF – 1990 – EXIGÊNCIA SOBRE A CSLL – EXCLUSÃO - PENALIDADES PROCEDENTES. Na esteira da jurisprudência desse E. Conselho

---

9. Acórdão n. 2401-001.526, Recurso n. 248.728, Primeira Turma, Quarta Câmara, Segunda Seção de Julgamento, Relator Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, j. na sessão de 01/12/2010.

de Contribuintes, não pode prevalecer o lançamento com base no Decreto 332/91, eis que extrapolou os limites legais estabelecidos pela Lei n. 8.200/91 no que se refere aos encargos de depreciação pela diferença IPC/BTNF para a CSLL. Contudo, remanescem subsistentes o lançamento da multa de ofício, já reduzida pela autoridade julgadora “a quo”, assim como a taxa “selic”, por sua legalidade. Recurso Provido parcialmente. (Acórdão n. 101-94990, Recurso n. 138.995, Primeira Câmara, Primeiro Conselho de Contribuintes, Relator Orlando José Gonçalves Bueno, j. sessão de 19/05/2005).

Em outra oportunidade, o Conselho também confrontou o Regulamento do IPI, aprovado por decreto, com a redação original do art. 62 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, que disciplina mencionado imposto. É ver:

IPI - MULTA REGULAMENTAR POR INFRAÇÃO AO ART. 173 DO RIPI/82 - Nos termos do art. 99 do CTN - Lei n. 5.172/66 -, o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos. No caso do RIPI/82, o art. 173 extrapolou o conteúdo do art. 62 da Lei n. 4.502/64 ao adicionar a expressão “se estão de acordo com a classificação fiscal”, inexistente no texto legal original, razão pela qual carecem de base legal os lançamentos formalizados com base no citado artigo regulamentar. Recurso provido. (Acórdão n. 201-76710, Recurso n. 221.228, Primeira Câmara, Segundo Conselho de Contribuintes, Relator Serafim Fernandes, j. sessão de 29/01/2003).

Por sua vez, a estrutura legal do processo administrativo fiscal do Estado de Minas Gerais é mais restritiva.

A Lei Estadual n. **6.763, de 26 de dezembro de 1975, determina no art. 182, inciso I, que “*não se incluem na competência do órgão julgador: [...] a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo [...]*”.** Com redação idêntica, temos o art. 110, inciso I, do **Decreto n. 44.747, de 3 de março de 2008, que estabelece o Regu-**

lamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA.

Por isso, há manifestações expressas do Conselho Mineiro no sentido de que referidos órgãos julgadores “*não podem negar vigência à legislação positivada, ainda que na forma de Instrução Normativa*”.<sup>10</sup> Não se tem notícia de que o órgão tenha afastado *expressamente* a aplicação de resolução, portarias, instruções normativas, etc., sob o argumento de que violariam as leis que as fundamentam, muito pelo contrário, diante de tais instrumentos legais, a Corte sempre tem invocado a impossibilidade de negativa de aplicação de todo e qualquer ato normativo.<sup>11</sup>

---

10. Acórdão n. 2.201/00/CE, Câmara Especial, Relator Edwaldo Pereira de Salles, publicado no Diário Oficial em 14/11/2000.

11. Isso não significa que o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais nunca tenha afastado atos infralegais em seus julgamentos. Do exame esmerado da jurisprudência administrativa, identificamos litígios em que foram afastadas instruções normativas porquanto, segundo os conselheiros, não poderiam ser aplicadas a fatos ocorridos antes de sua publicação. No julgamento do PTA n. 16.000337112-98, a Câmara Especial assim decidiu: “[...] Pedido de restituição de valores recolhidos a título de antecipação de imposto (diferença entre a alíquota interna e a interestadual), em decorrência da aquisição de mercadorias, por contribuinte optante pelo regime Simples Nacional. Não aplicação da IN SUTRI/SEF nº 01/11 pelos princípios da segurança jurídica, da moralidade e da boa fé objetiva. Comprovado o direito à restituição pleiteada. [...]”. Cuidava-se de pedido de restituição de ICMS recolhido a título de antecipação de imposto por Contribuinte enquadrado no Simples Nacional, sob o fundamento de que não seria devido o imposto em relação aos produtos que adquiriu de estabelecimentos industriais fabricantes, localizados em outras Unidades da Federação, posto que a alíquota interna de aquisição e a interestadual se equivaliam naquele período. A IN SUTRI/SEF n. 01/11 passou a restringir as hipóteses de restituição, estabelecendo a necessidade de comprovação de que a mercadoria se encontra em estoque no estabelecimento na data do pedido de restituição. O Relator afastou a norma argumentando que “a referida Instrução Normativa foi publicada em 13 de junho de 2011, ou seja, após a manifestação do pedido de restituição formulado pela Recorrente, trazendo em seu bojo verdadeira norma de direito material restritiva do direito do contribuinte e clara mudança de critério jurídico da administração em face das – repita-se – reiteradas decisões emanadas do órgão julgador administrativo tributário estadual. Desse modo, em atenção aos princípios da segurança jurídica, da moralidade e da boa fé objetiva que devem reger a relação

Não obstante, é digno de nota que o Conselheiro ROBERTO NOGUEIRA LIMA, em voto divergente proferido quando do julgamento

---

entre o Fisco e o contribuinte, não se pode restringir o direito da Recorrente” (Relator Dr. André Barros de Moura).

Também identificamos situações em que instruções normativas foram afastadas implicitamente. Em 09/07/1999, no julgamento do PTA n. 01.000107838-47, assim decidiu a Terceira Câmara: “a Instrução Normativa n. 02/94 é clara ao afirmar que a redução do crédito de ICMS consiste na redução do valor do ICMS corretamente destacado na nota fiscal de entrada, na mesma proporção da redução da base de cálculo na saída, independente de ter havido ou não redução na entrada [...]: ‘1 - *Excetuadas as hipóteses previstas em regulamento, em que os créditos são mantidos integralmente, o valor do crédito a ser apropriado deverá ser reduzido no mesmo percentual de redução da base de cálculo da operação ou prestação subsequente, ainda que tenha havido redução de base de cálculo na operação ou prestação anterior.*’ No entanto, entende a Impugnante, que o crédito deve ser apropriado de forma que a base de cálculo na entrada sofra a mesma redução sobre o valor da operação adotada na saída. Se, porém, a entrada ocorre com a mesma redução adotada na saída, ou com redução menor, considera a Impugnante que não há que se reduzir o crédito, no primeiro caso, ou apenas se deve complementar a redução, no segundo caso. A medida adotada pelo ente tributante de reduzir o crédito pelas entradas relativamente ao débito pela saída, visa basicamente equalizar a tributação do ICMS. No entanto, no presente caso as mercadorias já foram tributadas com redução de base de cálculo na operação anterior. Desta forma, buscando até mesmo respeitar o objeto precípua da norma regulamentar devem ser excluídas as exigências relativas a este item referente àquelas em que se comprove a entrada com base de cálculo já reduzida” (Relatora Dra. Luciana Mundim de Mattos Paixão).

Posteriormente, no dia 02/10/2000, a referida decisão foi reformada pela Câmara Especial, que deu aplicação à IN n. 02/94: “Em que pese o entendimento muito coerente esposado pela Autuada, evidencia-se que as decisões consubstanciadas pelas Egrégias Câmaras do CC/MG, por força do artigo 88 - I da CLTA/MG, não podem negar vigência à legislação positivada, ainda que na forma de Instrução Normativa. Dessa forma, uma vez que o diploma normativo acima transcrito determina a realização de estorno de crédito proporcional à redução da base de cálculo efetivada na saída da mercadoria, ainda que a base de cálculo referente à entrada já tenha sofrido redução idêntica, não há como ignorar tal norma. Deve-se, pois, dar provimento ao Recurso ora analisado para restabelecer-se o crédito tributário referente a esse item do Auto de Infração ora guereado. Se entender-se que tal norma não coaduna com preceitos lógicos e/ou técnicos pertinentes do ordenamento jurídico-legal-tributário, as pessoas, instituições ou órgãos competentes devem utilizar-se dos mecanismos próprios para viabilizar estudos no intuito de se adequar a norma às vicissitudes da prática comercial e contábil correntes” (Relator Dr. Edwaldo Pereira de Salles).

do Recurso de Revisão n. 40.060124031-26<sup>12</sup> reconheceu que “*dúvidas existem quanto à vinculação do Conselho de Contribuintes aos termos de instruções normativas*”. Naquela oportunidade, todavia, o ponto não chegou a ser melhor debatido, porquanto o julgador acabou por entender que a norma infralegal em discussão não retroagiria para os fatos geradores versados nos autos.

Por fim, interessante é o caso do processo administrativo fiscal do Município de Belo Horizonte.

Mercê da estrutura normativa distinta, o Conselho Administrativo de Recursos Tributários daquela municipalidade, no julgamento do Recurso n. 9.505, Processo n. 01.147785.10.16, por sua 3ª Câmara afastou, por maioria, um Decreto do Prefeito.

Tratava-se de recurso voluntário em face da decisão da Junta de Julgamento Tributário – 1ª instância – que manteve a exclusão da recorrente do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional –, consoante inciso V, do art. 17, combinado com o inciso II, art. 30, da Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006.

O Relator ALFREDO BENTO DE VASCONCELLOS NETO deu provimento ao recurso, para determinar que fosse a sociedade imediata e retroativamente reincluída no regime do Simples Nacional. No julgamento, afastou, expressamente, a aplicação do ato do Prefeito, mais precisamente o Decreto n. 13.521, de 6 de março de 2009, que “*disciplina a forma de notificação dos atos relacionados ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional – e contém outras providências*”.

---

12. Acórdão n. 3.424/09/CE, Câmara Especial, Relatora Luciana Mundim de Mattos Paixão, publicado no Diário Oficial em 18/06/2009.

Segundo o art. 1º do referido Decreto, a notificação dos atos relativos à opção e exclusão de ofício do Simples Nacional, bem como de outros atos a ele relacionados, será realizada mediante edital publicado no Diário Oficial do Município – DOM. A norma do parágrafo único do art. 1º assim prescreve: “a notificação de que trata o caput deste artigo será objetiva, contendo apenas o resultado do ato administrativo, sendo que os termos individualizados dos motivos que o ensejaram serão disponibilizados na página da Secretaria Municipal de Finanças na rede mundial de computadores”.

Considerou o Conselheiro que a publicação do edital em questão não seria procedimento hábil para cientificar os contribuintes excluídos do Simples Nacional, por afrontar às garantias constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório (incisos LIV e LV do artigo 5º da Constituição da República), devendo a ciência do ato de exclusão ser realizada de forma pessoal.

Deveras, mostra-se imprescindível a ciência pessoal do contribuinte nessa hipótese, tendo em vista que o ato de exclusão do regime abre prazo para que seja realizada sua defesa administrativa, além de, consequentemente, implicar na inclusão em sistemática de tributação mais onerosa. Se o contribuinte não for inequivocamente intimado de sua exclusão do Simples Nacional, não tem condições de oferecer a defesa administrativa, direito este consagrado pela Carta Maior por meio dos princípios do contraditório, ampla defesa e do devido processo legal acima mencionados.

O Código Tributário do Município de Belo Horizonte, Lei n. 1.310, de 31 de dezembro de 1966, não prevê a forma de notificação do contribuinte sobre a sua exclusão de regime tributário diferenciado. Aludida norma prevê apenas a notificação por edital do lançamento

tributário (art. 21, II<sup>13</sup>) ou da lavratura de auto de infração (art. 103, III<sup>14</sup>).

De notar-se, pois, que somente está autorizada a intimação do contribuinte por edital quando improficuas as tentativas por via pessoal ou postal. Como se vê, não obstante as recentes modificações legislativas com vistas a prever também formas de notificação por meio eletrônico magnético e publicação no endereço eletrônico dos órgãos da Administração, a possibilidade do recurso ao edital (seja por publicação das dependências do órgão, seja por publicação no respectivo sítio na internet) continua restrita às hipóteses em que tenha havido ao menos uma tentativa infrutífera – e válida – de intimação nas formas previstas na lei municipal.

Resta claro que se legitima a publicação de edital apenas quando a intimação pessoal ou por via postal resultar infrutuosa. A autoridade administrativa tem o dever de cientificar o contribuinte no seu domicílio, mormente quando esse dado está a seu alcance. Não pode tratar esse requisito fundamental do procedimento administrativo como se fosse exigência meramente formal.

Evidencia-se, dessa forma, a violação às garantias constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, a realização de notificações fictas feitas de forma indiscriminada pelos entes federativos, com a simples publicação de edital no Diário Oficial. A garantia consti-

---

13. “Art. 21 - O lançamento dos tributos e suas modificações serão comunicados aos contribuintes, individual ou globalmente, a critério da administração: I - através de notificação direta, feita como aviso, para servir como guia de recolhimento; II - através de edital publicado no órgão oficial; III - através de edital afixado na Prefeitura”.

14. “Art. 103 - A lavratura do auto será intimada ao infrator: I - pessoalmente, sempre que possível, mediante entrega de cópia do auto ao autuado, seu representante ou preposto, contra recibo datado no original; II - por carta, acompanhada de cópia do auto, com aviso de recebimento (AR) datado e firmado pelo destinatário ou alguém de seu domicílio; III - por edital, com prazo de 30 (trinta) dias, se desconhecido o domicílio fiscal do infrator”.

tucional de participação no processo administrativo, com direito à informação e reação nos autos, não pode ser mitigada injustificadamente pela Administração Pública, visto que não é legítimo impor ao administrado que consulte diariamente os Diários Oficiais para não ser surpreendido com a publicação de atos administrativos lesivos ao seu direito.

Apurado, então, o entendimento do Relator VASCONCELLOS NETO ao afastar a aplicação do decreto municipal. Atente-se para seus dizeres:

Em primeiro lugar, eminentes Conselheiros, o malsinado Decreto pôs-se a inovar (absurdamente) todo o ordenamento jurídico brasileiro, emergindo, sorrateiro, em flagrante desconformidade não apenas com os mais elevados ditames da Constituição brasileira, mas, também, em evidente dissonância com o enunciado do art. 103, III, da Lei Municipal n. 1.310, de 31 de dezembro de 1966. Trata-se, ao fim e ao cabo, de norma regulamentar eivada de flagrante inconstitucionalidade e cristalina ilegalidade, não merecendo, pois, em face desta sua gravíssima e dúplice imperfeição, qualquer consideração mais séria e detida de nossa parte.

É, noutras palavras, comando surgido natimorto – ‘ab initio’ – no seio de nosso ordenamento jurídico! Trata-se mesmo de enunciado sem qualquer força normativa, inapto, portanto, quer sob o ponto de vista formal, quer sob o prisma substantivo, a produzir quaisquer dos efeitos jurídicos que, aparentemente, pretendia ver alcançados nesta municipalidade!

Diversamente da regulamentação do processo administrativo fiscal federal, que, como visto, veda aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, a Lei Municipal nº 10.082, de 12 de janeiro de 2011, que criou o Conselho Administrativo de Recursos Tributários dispõe o seguinte:

Art. 14. [...] Ficam excluídos da competência do CART o julgamento de impugnação de resposta exarada pelo órgão competente em face de consulta sobre a interpretação e aplicação da legislação tributária municipal, assim como a declaração de inconstitucionalidade e a negativa de aplicação de legislação municipal.

Isto é, no processo administrativo fiscal de Belo Horizonte, os julgadores estão proibidos de negar a aplicação da “legislação municipal”. A melhor interpretação do dispositivo, contudo, deve ser no sentido de que a legislação municipal se refere a leis materiais e formais, emanadas do Poder Legislativo. Ora, não pode o intérprete alargar a interpretação a ponto de negar a competência dos Conselheiros de afastar as normas exaradas pelo próprio Poder Executivo eivadas de vícios de legalidade e constitucionalidade.<sup>15</sup> Estão aqueles julgadores também no exercício do poder de autocontrole administrativo.

É claro que o Código Tributário Nacional dá um sentido mais amplo à expressão. Segundo o art. 96 do *codex* “a expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

No entanto, como observa PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA, é curioso observar que o legislador do CTN utilizou aspas na expressão legislação tributária, injustificável em termos de técnica legislativa,

---

15. É digno de nota que as expressões “legislação tributária” constantes da Carta da República já foram interpretadas, mais de uma vez, pelo Supremo Tribunal Federal compreendendo a lei no sentido material. A título de exemplo, vale a transcrição:

“A expressão ‘legislação tributária’, contida no § 2º do art. 165, da CF, tem sentido *lato*, abrangendo em seu conteúdo semântico não só a lei em sentido formal, mas qualquer ato normativo autorizado pelo princípio da legalidade a criar, majorar, alterar alíquota ou base de cálculo, extinguir tributo ou em relação a ele fixar isenções, anistia ou remissão. A previsão das alterações na legislação tributária deve se basear nos projetos legislativos em tramitação no Congresso Nacional” (ADI 3.949-MC, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 14/8/2008, DJ de 7/8/2009).

mas por razões óbvias. A rigor, “legislação” significa “compilação de leis”, em sentido formal e material, e assim deveria sê-lo, especialmente no Direito Tributário, onde impera a estrita legalidade. As aspas utilizadas pelo legislador revelariam, portanto, o seu conhecimento técnico acerca do *nomem* e pedido de licença para inserir em sua definição atos normativos infralegais, sem descurar do primado da legalidade.<sup>16</sup>

Assim, após discorrer sobre o conceito de tributo, COIMBRA SILVA traça definição precisa do que vem a ser legislação tributária:

Legislação tributária deve, portanto, ser entendida como o conjunto abrangente de todos os atos normativos, validamente editados, que disciplinem, ao menos em parte, o tributo e as relações pertinentes, entre as quais destacam-se as obrigações tributárias principal e acessória (CTN, art. 113 e seus §§). Nesse diapasão, legislação tributária coincide com o conceito de “fontes formais do Direito Tributário”, ou o Direito Tributário Positivo, forjado pelo Professor Rubens Gomes de Sousa como “o conjunto de normas que compõem a dogmática do Direito Tributário”. Legislação tributária é, pois, a expressão adequada para se fazer alusão às ditas fontes formais do Direito Tributário Positivo.<sup>17</sup>

A definição acima confirma o entendimento exposto, razão porque que a legislação do processo tributário de Belo Horizonte somente veda o afastamento de legislação tributária, compreendendo leis formais, emanadas do Parlamento e não os atos exarados pelo próprio Poder Executivo.

---

16. SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Fontes Formais do Direito Tributário. *Revista da Faculdade Mineira de Direito*, v. 8, n. 16, 2º semestre de 2005, Belo Horizonte: PUC Minas, p. 133.

17. SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Fontes Formais do Direito Tributário. *Revista da Faculdade Mineira de Direito*, v. 8, n. 16, 2º semestre de 2005, Belo Horizonte: PUC Minas, p. 134.

No julgamento do CART examinado, a questão foi enfrentada pelo Relator, que propôs uma “interpretação conforme à Constituição” do art. 14, § 1º, da novel Lei n. 10.082, de 2011. São elucidativas suas palavras:

Com efeito, eminentes Conselheiros, longe de olvidar o disposto no art. 97 da Constituição da República, tampouco ousando defender a possibilidade deste órgão julgador declarar a eventual inconstitucionalidade de *leis municipais*, penso ser imperioso conferir *interpretação conforme* ao disposto no art. 14, § 1º, da novel Lei Municipal n. 10.082, de 12 de janeiro de 2011, de sorte a não invocar tal dispositivo para conferir esdrúxula e inaceitável validade a norma regulamentar editada em frontal violação não apenas à lei municipal, mas, sobretudo, à própria Constituição da República Federativa do Brasil. A meu sentir, portanto, onde se lê, no mencionado § 1º, a expressão “*assim como a declaração de inconstitucionalidade e a negativa de aplicação da legislação municipal*”, deve o exegeta mais atento e perspicaz, agindo em homenagem à supremacia, centralidade e força normativas da Carta Política, conferir ao vocábulo “*legislação*” o seu sentido mais restrito possível, de modo a atribuir-lhe tão-somente o significado de *lei em sentido formal e material*, excluindo-se, assim, da referida vedação (por imperativo de ordem constitucional, repita-se!), todos os atos normativos de natureza infralegal, tais como os Decretos, Portarias, Instruções Normativas, Ordens de Serviço etc. Noutras palavras, tal interpretação conforme (a Constituição) permitiria, pois, como insisto em defender, enfaticamente, há muitos e muitos anos, que este Egrégio Conselho de Recursos Tributários viesse a *declarar a invalidade de quaisquer normas infralegais*, quer em face de uma lei propriamente municipal, quer em face de quaisquer leis mineiras ou nacionais de maior envergadura hierárquica (a Constituição do Estado de Minas Gerais, o Código Tributário Nacional, a Lei Complementar n. 116/2003, dentre outras), quer, por fim, direta ou indiretamente, em face da própria Constituição da República Federativa do Brasil. (Grifos no original)

## 4. Conclusões

Pelo exposto, pode-se concluir pelo flagrante equívoco das razões do veto exarado pela Presidência da República ao inciso II do parágrafo único do art. 48 da Lei n. 11.941/2009, inserido pelo art. 16 da Lei n. 12.833, de 2013, que assegurava ao conselheiro integrante do CARF o direito de emitir livremente juízo de legalidade de atos infralegais nos quais se fundamentam os lançamentos tributários em julgamento.

Isso porque, a despeito de o CARF ser órgão de natureza administrativa nada impede que exerça o controle de legalidade de atos normativos editados pelo Poder Executivo. O que é vedado ao CARF, sob pena de invasão das atribuições do Poder Judiciário, é a negativa de vigência de leis em sentido formal, por força do princípio da legalidade e seu corolário, qual seja: a presunção de constitucionalidade das leis.

É importante dizer que a função dos conselheiros do CARF é justamente realizar o controle de legalidade dos atos administrativos de lançamento tributário e esse controle de legalidade deve ser exercido em sua plenitude, sem limitações. Vale dizer, a motivação para lavratura do lançamento tributário decorreu de ato infralegal, contrário à lei, tal ato vicia o lançamento e os conselheiros deverão julgá-lo nulo. Na prática, portanto, o veto não impede a atuação do conselheiro, apenas demonstra o equivocado entendimento da chefia do Poder Executivo federal sobre o assunto.