XXIX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BALNEÁRIO CAMBORIU - SC

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

FABIANO PIRES CASTAGNA

Copyright © 2022 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU – São Paulo
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio – Rio de Janeiro
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR – Ceará

Representante Discente: Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade – UNIMAR/FEPODI – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara – ESDHC – Minas Gerais
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho – Ceará
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS – Sergipe
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR – São Paulo
Secretarias
Relações Institucionais:
Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes – UNB – Distrito Federal
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – São Paulo
Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo
Comunicação:
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali – Rio Grande do Sul
Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB – Paraíba
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC – Santa Catarina
Relações Internacionais para o Continente Americano:
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM – Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes:
Prof. Dr. José Barroso Filho – ENAJUM
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Eventos:
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec – Minas Gerais
Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC – Paraná
Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS – Mato Grosso do Sul

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UMICAP – Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Fabiano Pires Castagna; Maria De Fatima Ribeiro; Raymundo Juliano Feitosa.

– Florianópolis: CONPEDI, 2022.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-65-5648-635-2
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Constitucionalismo, Desenvolvimento, Sustentabilidade e Smart Cities

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXIX Congresso Nacional do CONPEDI Balneário Camboriu - SC (3: 2022: Florianópolis, Brasil).

CDU: 34

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

XXIX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BALNEÁRIO CAMBORIU - SC

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Prefaciamos os artigos científicos apresentados no Grupo de Trabalho DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I, pelos quais ficamos responsáveis pela coordenação por ocasião do XXIX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BALNEÁRIO CAMBORIU – SC.

A exemplo dos Encontros anteriores, virtuais ou presenciais, o Direito Financeiro e o Tributário permanecem com grande relevância e destaque no cenário jurídico e da produção científica nacionais, fato este comprovado pela qualidade dos dezessete artigos enviados e dos 13 apresentados na tarde do dia 8 de dezembro de 2022. Organizados em quatro grandes eixos temáticos pelos coordenadores do Grupo de Trabalho, a saber, Eixo 1 (Processos Judicial e Administrativo Tributários), Eixo 2 (Sustentabilidade Ambiental e Tributação), Eixo 3 (Tributação, Direito Digital e Tecnologias) e Eixo 4, apresentaram temáticas de alta densidade e pertinência, sobretudo dado o contexto jurídico e econômico em que se encontra o País, que procura ainda se reerguer da recessão causada pela pandemia e para a qual a tributação, bem como a aplicação dos recursos públicos, detêm fundamental importância, podendo auxiliar na recuperação ou aprofundar ainda mais a crise pela qual passa o Brasil.

O primeiro dos eixos, direcionado para o Processo Tributário e para o Processo Administrativo Tributário, tratou de questões como a modulação de efeitos das decisões do STF e a convivência de norma declarada inconstitucional no ordenamento; o significado de "cancelamento" nas decisões administrativo-tributárias e a recente decisão do Supremo Tribunal Federal na ADI nº 5.422/DF acerca da não-incidência do Imposto sobre a Renda Pessoa Física sobre os valores percebidos por alimentandos, em que o autor expôs sua visão contrária ao referido posicionamento.

No segundo Eixo percorreu-se temáticas em que se correlacionaram tributação e questões envolvendo sustentabilidade ambiental. Tratou-se do novo marco de saneamento básico nacional, mais especificamente os limites da competência do manejo de resíduos sólidos urbanos pelos Municípios; as isenções tributárias tendo por método a análise econômica do Direito; a Política Nacional de Pagamento por Serviços Ambientais trazida pela Lei nº 14.119 /2021 e a tributação ambiental a ela relativa; ainda, a aplicação da subsidiariedade estatal – em outras palavras, a defesa de um grau menor de intervenção do Estado na economia – por

meio da concessão de incentivos fiscais a empresas que decidam investir na região do Polígono das Secas nordestino.

No Terceiro Eixo, de extrema atualidade, os autores dos artigos apresentados trouxeram temas muito interessantes, tais como o uso da Inteligência Artificial nos processos de Execução Fiscal visando o melhor e mais eficiente acesso à justiça e resolução dos inúmeros processos dessa ordem espalhados por todo o País e excelente artigo sobre a importância decisiva dos sistemas mundial e nacional de classificação das mercadorias para efeitos de tributação, tendo em vista o desenvolvimento tecnológico e a digitalização da economia como um todo.

O último e não menos importante dos Eixos, que entendemos por bem denominar Princípios Tributários e outros assuntos, versou sobre conteúdos atuais e específicos na tributação nacional e internacional. Apresentou-se artigo em que as teorias de justiça social de John Rawls foram aplicadas à progressividade tributária; outro artigo abordou as desigualdades regionais e econômicas que geram estratificação social no Brasil, problema que a tributação acaba por acirrar; a não-incidência de tributos, em especial o IPTU, sobre Áreas de Preservação Permanente e a natureza jurídica dos emolumentos notariais e registrais como forma de promoção de justiça fiscal.

De tudo que foi escrito e apresentado durante o Grupo de Trabalho em Direito Tributário e Financeiro do XXIX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BALNEÁRIO CAMBORIU – SC, é notável perceber que os temas destacaram-se pela originalidade e pela preocupação quanto ao enfrentamento dos problemas atuais e cotidianos vividos pela sociedade brasileira não somente quanto à constituição, cobrança e fiscalização dos tributos, mas quanto à prestação administrativa e jurisdicional de soluções eficazes quando há litígio, bem como a importância crescente de fenômenos contemporâneos que afetam as finanças públicas, a tributação e outras áreas do conhecimento humano, como as novas tecnologias e o meio ambiente.

Os organizadores desta obra registram o cumprimento cordial aos autores que se debruçaram em temáticas cruciais para a sociedade brasileira, tendo sido aprovados em um rigoroso processo de seleção, apresentando-nos tão profícuos debates que se desenvolveram neste Grupo de Trabalho.

Deixamos, ainda, nosso agradecimento especial à Diretoria do CONPEDI, em nome do Professor Orides Mezzaroba, pela confiança depositada nos nomes deste trio de coorganizadores para a condução presencial dos trabalhos do GT.

Aos leitores nosso desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Prof. Dra. Maria de Fatima Ribeiro (Universidade de Marília)

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa (Universidade Católica de Pernambuco)

Prof. Dr. Fabiano Pires Castagna (Universidade do Vale do Itajaí - UNIVALI)

A QUEM COMPETE "CANCELAR": CONSIDERAÇÕES SOBRE A COMPETÊNCIA DE ÓRGÃOS ADMINISTRATIVOS DE REVISÃO E CONTROLE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO NO ESTADO DA BAHIA

WHO CAN "CANCEL": CONSIDERATIONS ON THE COMPETENCE OF ADMINISTRATIVE BODIES IN CHARGE OF REVIEWING AND CONTROLLING THE TAX ASSESSMENTS IN THE STATE OF BAHIA, BRAZIL

Henrique Silva de Oliveira [1]

Resumo

O artigo debate a utilização da expressão "cancelamento" em torno do lançamento tributário, a partir de um cotejo com a chamada cultura do cancelamento. Examina-se literatura geral e específica, em torno dos vícios e da sanatória do ato administrativo (em geral) e do lançamento tributário (em particular), para buscar compreender o que se cancela em um processo administrativo tributário. Analisam-se a legislação do processo administrativo fiscal baiano, e casos concretos em que a competência para o cancelamento do Auto de Infração implicou impasses, com superação de limites legais de competência daquele órgão julgador. Propõe-se alteração da legislação. Tendo em mira relato de experiência e da revisão bibliográfica exploratória da legislação baiana do processo administrativo fiscal, de decisões administrativas (fontes primárias) e de literatura jurídica (fontes secundárias), evidenciam-se falhas e propõem-se modificações, pontuais e gerais, para a legislação e a estrutura do contencioso baiano, com vistas à reforma do contencioso administrativo tributário nacional, objeto de exame por Comissão de Juristas formada pelo Senado e pelo Conselho Nacional de Justiça.

Palavras-chave: Competência, Lançamento, Cancelamento, Tribunais administrativos tributários

Abstract/Resumen/Résumé

The article discusses the use of the expression "cancellation" around the tax assessment, based on a comparison with the so-called cancellation culture. General and specific literature on fails, and its remedies, of administrative act (in general) and tax assessment (in particular) is examined to seek to understand what is canceled in a tax administrative process. Analyzes the legislation of the tax administrative process in Bahia, as well as specific cases in which the competence to cancel the Notice of Infraction implied impasses, with overcoming legal limits of competence of that judging body. Amendment of the legislation is proposed. Focusing on an experience report and an exploratory bibliographic review of the Bahian legislation on the fiscal administrative process, administrative decisions (primary sources) and legal literature (secondary sources), flaws are evidenced and modifications, specific and

[1] Mestre em Direito Público e doutorando (UFBA). Professor universitário e advogado (licenciado). Membro do CONSEF. Salvador - Bahia - Brasil. prof.hsoliveira@gmail.com

general, are proposed, for the legislation and structure of litigation in Bahia, with a view to reforming the national tax administrative litigation, subject to examination by the Committee of Jurists formed by the Senate and the National Council of Justice.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Competence, Tax assessment, Cancellation, Tax administrative courts

INTRODUÇÃO

Temos acompanhado com curiosidade a chamada "cultura do cancelamento" (isto é, a prática do isolamento social dirigido a quem se expressa de modo contrário à opinião da maioria – uma sanção social difusa pelo meio do ciberespaço, um ostracismo das redes). Sem direito a contraditório, sem qualquer metodologia, sem preocupações com uma eventual incursão em tipos penais tais como exercício arbitrário das próprias razões (travestida de exercício legítimo da liberdade de expressão e opinião), alguém se insurge contra a manifestação ou o comportamento de uma pessoa (em geral, uma figura pública), promove o seu isolamento, estimula uma avalanche de insultos em "memes", "stories", "status", "comentários" etc., de modo em geral muito expressivo e palavroso, recheado de retórica. Palco de debates democráticos, de acerto público de contas? Atualização do espaço público da maledicência e da fofoca? Ou arena de reações irracionais, linchamentos morais, barbáries da modernidade? Uma roupagem para o discurso do ódio? O tempo nos dirá.

Nosso texto, todavia, nada tem que ver com isso. Ou quase nada. É que lemos de modo corriqueiro pedidos de "cancelamento do Auto de Infração" no curso de processos administrativos fiscais (PAF). Por oposição ao cancelamento cibernético sinalizado acima, o procedimento (ou o processo) é, em uma certa acepção, método social de prática de atos formais, racionalmente urdidos e concatenados, encadeados, para tomada de decisões relevantes para a comunidade, a ponto de se encontrar regulado pelo Direito Processual, com mecanismos próprios de aplicação e controle de sanções. Procedimentos (ou processos) estatais servem, como práticas sociais, em um sentido oposto ao da "cultura do cancelamento": são propostos como métodos racionais, adredemente sequenciados e organizados, geralmente estatizados, institucionalizados, estruturados em normas técnicas. Em comum, todavia, o que legitima o processo estatal e a cultura do cancelamento, como método, é a ampliação do auditório e o pretenso debate democrático em espaço público acerca do que é cancelado.

Talvez a prática do "cancelamento" nas redes tenha colocado a palavra em uso mais frequente. Curiosamente, a literatura acerca da invalidação (e da convalidação) de atos administrativos nada diz sobre "cancelamento".

A dogmática jurídica discorre sobre outras figuras clássicas de extinção de atos administrativos "por retirada": revogação, invalidação, cassação, caducidade, contraposição, renúncia (DI PIETRO, 2021, p. 268). Em outra linha de abordagem, explora-se a desconstituição da relação jurídica administrativa, a partir do desfazimento do ato, do contrato administrativo e do ato complexo (MOREIRA NETO, 2014, p. 219-230), com o destaque das

mesmas figuras clássicas. José dos Santos Carvalho Filho dissocia a extinção (natural, subjetiva, objetiva, caducidade, desfazimento volitivo), a invalidação, e a revogação, para destacar que "Se no direito privado a teoria das nulidades já suscita tantas dúvidas, pode-se imaginar no Direito Administrativo as questões que dela ressaem." (CARVALHO FILHO, 2021, p. 215).

Pontue-se: esses mesmos autores não tratam do "cancelamento" ao discorrer sobre o desfazimento do ato, ainda que timidamente a figura apareça em hipóteses como a do "cancelamento do tombamento", o "cancelamento de súmulas", ou o "cancelamento do cadastro do licitante no sistema de regime de preços".

As decisões judiciais e os atos normativos se valem da expressão "cancelamento", mas nada se discorre de modo minimamente aprofundado sobre ele – a despeito de a expressão estar presente em diplomas legais relevantes, como o Código Civil, o Código de Processo Civil e a Constituição Federal (nesta, destaca-se o cancelamento de súmula vinculante, art. 103-A).

O presente trabalho, de livre investigação exploratória da legislação baiana do PAF, de decisões administrativas (fontes primárias) e de literatura jurídica (fontes secundárias), é movido por discussões, no âmbito do Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), a respeito do "cancelamento" de autos de infração (e de lançamentos e créditos tributários). Pretende-se que essas considerações, para além de sinalizar uma maior clareza sobre a figura do cancelamento – ***afinal, o que é cancelar um ato (ou uma relação, ou situação jurídica), em especial um ato administrativo, e mais especialmente, um lançamento tributário, no âmbito do Estado da Bahia?*** –, auxiliem no propósito de trazer maior clareza à competência exercida pelos órgãos administrativos de revisão e controle do lançamento tributário no Estado da Bahia, e contribuir modestamente para o uso da expressão, na medida que se desenvolve o Direito Processual Tributário via reformas em discussão no Parlamento Nacional.

1 A QUE AUTORIDADE COMPETE O "CANCELAMENTO" DO AUTO DE INFRAÇÃO, SEJA NO PAF BAIANO, SEJA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO EM GERAL?

No Estado da Bahia, destacam-se cinco diplomas normativos relevantes para o estudo do "cancelamento" em torno do lançamento tributário, e da constituição, da desconstituição e da sanatória (ou convalidação) do crédito tributário, a saber: a) a Lei nº 3.956, de 11/12/1981 (o Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB); b) a Lei nº 12.209, de 20/04/2011 (a Lei

do Processo Administrativo - LPA)[1]; c) o Decreto nº 7.629, de 09/07/1999, que, com fundamento em diversos dispositivos do COTEB (em especial, o art. 164, *caput*) aprova o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), veiculando traz normas gerais e abstratas sobre o processo; d) o Decreto nº 18.874, de 28/01/2019, que aprova o Regimento Interno da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (RISEFAZ); e) o Decreto nº 7.592, de 04/06/1999, que aprova o Regimento Interno do Conselho de Fazenda Estadual (RICONSEF).

A despeito de todos esses atos normativos serem, a seu modo, relevantes para a regulação da autoridade (ou seja, a entidade – pessoa jurídica ou física – titular de cargo ou função para emissão da vontade do Estado da Bahia), do procedimento, e das atribuições materiais em torno do ato-fato e do ato-norma[2] do lançamento tributário, de sua emissão, modificação, extinção ou sanatória, é curioso que apenas o COTEB, o RPAF e o RISEFAZ façam referência ao signo "cancelar", ou derivados. Ou seja, a LPA e o RICONSEF desconhecem tal signo – assim como a doutrina propedêutica ao estudo do lançamento, qual seja, a doutrina em torno do ato e do processo administrativo, com exemplos citados acima.

Nesse passo, para responder "a quem compete cancelar?", é preciso antes entender o que é "cancelar", e o que se cancela; entender o que a legislação processual tributária (e a da Bahia, aqui, é somente uma amostra, um exemplo) entende por procedimento de cancelamento; e, como uma especial consideração, entender o papel do "superior hierárquico", a autoridade administrativa hierarquicamente superior a quem emite um dado ato administrativo, no âmbito do PAF.

1.1 O QUE SIGNIFICA "CANCELAR" UM ATO ADMINISTRATIVO, UM PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO, UM LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO, UM CRÉDITO TRIBUTÁRIO OU UM AUTO DE INFRAÇÃO?

Quando um contribuinte postula o cancelamento do Auto de Infração, com o mesmo vigor retórico de um cancelamento digital, certamente deseja que aquele lançamento seja "esquecido", sumariamente julgado, banido tal e qual uma personalidade cancelada nas redes sociais (ROCHA; JOSÉ, 2021). É assim que lemos na Lei Paulista nº 13.457, de 18/03/2009 (e no Decreto nº 54.486, de 26/06/2009), analogamente ao que havia no RPAF sobre o

[1] Raramente mencionada nas lides tributárias, a despeito de seu âmbito de validade e aplicabilidade ser amplo no Estado da Bahia, nos termos do seu art. 1º, em toda sua extensão, com destaque ao disposto no § 3º: "As disposições desta Lei aplicam-se subsidiariamente aos processos administrativos com disciplina normativa específica [...]"

[2] "Procedimento é o fato jurídico que ordena a prática de atos de criação e aplicação do direito, na produção de atos administrativos, judiciais ou legislativos. É a forma que o direito encontrou para controlar o 'processo' de criação do direito no exercício das respectivas funções estatais. [...] É fato necessário para a edição do ato-norma, mas não suficiente, já que, além dele, exige-se a autoridade, o motivo do ato e a publicidade enquanto forma de exteriorização." (SANTI, 2001, p. 151).

cancelamento de multas (art. 157, revogado[3] em 2019): cancelam-se créditos tributários ou enunciados de súmula, expungidos da ordem jurídica – porém, mediante um procedimento que se pretende rigoroso, participativo e democrático.

"Cancelar", segundo o dicionário online Priberiam, é o mesmo que "1. Inutilizar com traços ou nota à margem (uma escrita, registo etc.). 2. [Direito] Fechar (um processo que se arquiva). 3. [Figurado] Tornar sem efeito".

O verbete no dicionário Michaelis registra:

> 1 Riscar (o que está escrito) para que fique sem efeito: "Se você continuar dizendo por aí que viu mesmo os mortos no coreto, eu cancelo a sua licença de fotógrafo ambulante!" (EV).
> 2 Declarar nulo ou sem efeito; invalidar: "Você que é muito lento, Tiago. – Olha que eu cancelo o seu patrocínio" (TB1).
> 3 Tornar algo sem efeito; eliminar, excluir: Cancelaram os supostos poderes dos vereadores.
> 4 Suspender a realização de algo que se havia planejado: "A mãe cancelou a quimioterapia várias vezes, nós até acessamos a assistente social" (MK).
> 5 JUR Apresentar conclusão; não mais prosseguir com um processo: "Como esse direito é emprestado, se o canal fizer algo impróprio, o governo cancela o empréstimo" (AF).
> ETIMOLOGIA
> lat. *cancellare*.

É instrutivo observar os usos da expressão no Código Civil brasileiro: após a liquidação da pessoa jurídica, procede-se ao cancelamento da sua inscrição (art. 51, § 3º); o aval (art. 898, § 2º), o endosso (art. 910, § 3º) quando cancelados consideram-se não escritos; a inscrição do nome empresarial será cancelada quando cessar o exercício da atividade para a qual foi adotado ou se encerra a liquidação da sociedade que o inscreveu (art. 1.168); se cancelado o registro de um imóvel possuído de boa-fé e que nele resida ou invista, o prazo do usucapião baixa de dez para cinco anos (art. 1.242, parágrafo único); o cancelamento do registro do título de aquisição implica a perda do direito real (art. 1.245, § 2º; art. 1.247, parágrafo único; art. 1.387; art. 1.389; art. 1.410; art. 1.437), entre outros. Forte é a ideia de cancelamento como invalidação do instrumento (o registro), ou seja, a ideia de riscar aquilo que é escrito, para que o seu conteúdo seja havido como nulo e nenhum[4].

---

[3] Curiosamente, é usual termos nos textos das leis e outros atos normativos divulgados em sítio eletrônico e que contêm disposições alteradas por outros veículos normativos, o "cancelamento" do texto, isto é, a aposição de uma linha no meio do texto (ex.: ~~cancelar~~), como que a negar-lhe atual vigência. O sinal gráfico não impede que se confira existência e eficácia (limitada) à redação anterior (não se apaga, portanto, o texto anterior), mas deixa explícito que não mais vige. Nesse sentido, a propósito, parece vir a ideia de "cancelamento de súmula" (art. 103-A citado mais acima). Em verdade, pela superação do precedente, o enunciado é cancelado, e a norma jurídica que dele se extrai reputa-se revogada. Em anterior redação, já revogada, os arts. 26, parágrafo único, e 26-A, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972 (LPAF Federal) trazia disposição análoga, para o cancelamento de súmula no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

[4] Nesse sentido, correto o uso da expressão "cancelamento", em linha com o art. 26 da atual Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830, de 22/09/1980), no § 4º do art. 16 do "Anteprojeto de Lei Ordinária de Execução Fiscal" apresentado ao Senado Federal em 06/09/2022 pela Comissão de Juristas formada pelo Senado para propor mudanças ao Processo

Se nos debruçarmos sobre a literatura acerca do Direito Processual Tributário (MARINS, 2020), mais uma vez o signo "cancelamento", quando presente, se refere a outras realidades. Fala-se em cancelamento da certidão de dívida ativa (CDA), na mesma linha do que se aventou para o cancelamento dos inscritos apostos em uma cártula, para configurar normas próprias do direito cambiário; ou no mesmo sentido que se fala em cancelamento de um ato sujeito a registro. Fala-se ainda em cancelamento da inscrição no cadastro nacional das pessoas jurídicas (CNPJ), no mesmo sentido linhas acima do cancelamento da inscrição do empresário no registro público das empresas. E a literatura em torno do lançamento tributário revolve as mesmas figuras sobre a validade e invalidação do ato administrativo (SANTI, 2001, p. 113 – 119).

Em uma primeira conclusão: a literatura não trata de cancelamento de ato jurídico, procedimento ou lançamento, porque não é isso que se cancela. Se cancelar é como que "riscar", da origem latina do seu vocábulo e dos institutos do Direito Privado que sempre se referem a "cancelar" como algo que afastar um dado registro, o que se cancela, portanto, são os instrumentos de enunciação do ato jurídico (norma). Cancelar um crédito tributário é, a rigor, "riscar" o seu registro, isto é, apor um dêitico enunciativo de que aquelas expressões linguísticas já não operam, não têm efeito (como que averbando-se o cancelamento na matrícula do imóvel, na expressão do art. 165 da Lei de Registros Públicos – ali, o dêitico é um novo texto de registro, uma averbação com referência ao registro que se cancela, e não um simples risco).

Cancelar um Auto de Infração é como que "riscar" o instrumento e o seu registro, como que para evidenciar que aquele Auto de Infração (que não perde existência) já não vale como instrumento enunciador de norma jurídica. Como efeito, o crédito tributário constituído mediante o lançamento que integra o Auto de Infração, considera-se, também, extinto (o CTN não usa "cancelamento", e envolve no mesmo art. 156 causas de extinção da relação jurídica tributária, ou de impedimento do seu aperfeiçoamento, ou ainda de extinção do crédito tributário). Cancelado o Auto de Infração (ou o registro do crédito), cancela-se o suporte em que se materializou o lançamento, extingue-se o crédito e/ou a relação jurídica (da qual o crédito é um dos aspectos[5]). O lançamento é havido por desfeito, cancelado.

Administrativo e ao Processo Tributário: "§ 4º. No caso de cancelamento da inscrição sem extinção do crédito, este será devolvido ao órgão de origem para correção do vício, desde que sanável, observada a legislação específica." Também no parágrafo único do art. 51, e no art. 52 do mesmo anteprojeto. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento/download/67b9102d-cab7-48f6-9c52-c6ebf581665f. Acesso em 15 set. 2022.

5 A doutrina oras elogia, mas em geral critica a dissociação obrigação / crédito que o legislador do CTN imprimiu a todo o sistema de normas gerais em matéria tributária do Brasil. Por exemplo: "É óbvio que isso não pode permitir a afirmação de que, na 'mera' obrigação tributária (nascida com a ocorrência do fato gerador), não haja crédito e correspondente débito, sem o que de obrigação não haveria sequer a silhueta." (AMARO, 2021, p. 145). Preservando a distinção do legislador: "Coerentemente com a distinção positivada em seu texto, o Código Tributário Nacional deixa claro, no art. 140, que uma

Na mesma linha, não se vê clareza na expressão "cancelar um procedimento". A menos que se queira, em verdade, cancelar o suporte enunciativo dos atos que compõem o procedimento (os autos, quando existirem). Pode-se anular atos do procedimento, ou cancelar o registro deste procedimento (semelhantemente à ideia de cancelamento da distribuição, art. 290 do Código de Processo Civil[6]). Pode-se, também, "riscar expressões injuriosas" (art. 162 do RPAF; art. 78, § 2º, do Código de Processo Civil), ou riscar quotas marginais ou interlineares (art. 202 do Código de Processo Civil), que é o mesmo que cancelar a sua enunciação para fins de que não sejam consideradas na fundamentação da decisão subsequente.

1.2 POR QUE, NOS TERMOS DO RPAF, A DARC[7] "CANCELA", A PGE[8] "AUTORIZA", E O CONSEF "ANULA"?

Para compreender a fenomenologia das fases procedimentais no PAF baiano, é preciso revolver o RPAF.

Concluída a fase investigatória da ação fiscal, quando o preposto da Autoridade Tributária percorre todo o itinerário indicado no art. 142 do CTN, deve-se definir, em função da expressão pecuniária do crédito tributário, sobre qual instrumento será lavrado, se uma Notificação de Lançamento (em valor inferior a R$ 39.720,00), se um Auto de Infração (em valor igual ou superior a R$ 39.720,00)[9]. Essa distinção é fundamental para definir o procedimento aplicável (p. ex., Notificações Fiscais são decididas em instância única, no âmbito do CONSEF – art. 176, inc. I, alínea "b" c/c art. 169, inc. I do RPAF).

Uma vez elaborado o instrumento do lançamento (Auto de Infração ou Notificação Fiscal), remete-se tal instrumento ao Inspetor Fazendário, que, ao verificar haver erro insanável, promoverá o seu cancelamento (art. 47 do RPAF) até antes do seu registro no sistema de processamento. Se estiver de acordo com o instrumento, firmá-lo-á juntamente com o Auditor.

---

eventual anulação do crédito (ou outras circunstâncias que o modifiquem) não traz consequências para a obrigação tributária que lhe deu origem. Isso significa que é possível que o Fisco, tomando conhecimento de um fato jurídico tributário (e, portanto, nascida uma obrigação tributária), pode dar por constituído um crédito (conferindo liquidez e certeza à obrigação); se este, entretanto, tiver alguma falha (por exemplo: erro de cálculo), nada impede que o Fisco o anule e efetue nova quantificação (novo crédito) em cima da mesma obrigação." (SCHOUERI, 2022, p. 689).

6 Esse diploma legal também lança luzes à expressão, ao tratar de cancelamento no documento, cuja fé será apreciada fundamentadamente pelo juiz (art. 426); ou do cancelamento do protesto (art. 517, § 4º); ou cancelamento de garantias quando finda a ação de prestar alimentos (art. 533, § 5º); o cancelamento da inscrição do executado no cadastro de inadimplentes, caso haja pagamento, garantia da execução, ou sua extinção (art. 782, § 4º), entre outras. A expressão parece fugir do usual com o cancelamento da audiência de conciliação (art. 335, inciso II), mas aqui deve-se ter em mente a metonímia: cancela-se a anotação, o agendamento da audiência, para na verdade significar que o ato antes agendado não mais ocorrerá. Na mesma linha, o § 2º do art. 13 do Anteprojeto de Lei Ordinária de Custas da Justiça Federal (Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento/download/67b9102d-cab7-48f6-9c52-c6ebf581665f. Acesso em 15 set. 2022).

7 A Diretoria de Controle da Arrecadação, Crédito Tributário e Cobrança, nos termos do RISEFAZ, é órgão vinculado à Superintendência de Administração Tributária (SAT), e tem por finalidade "normatizar o sistema de arrecadação, controlar a propriedade dos valores arrecadados e gerir os valores em cobrança administrativa e judicial" (art. 13, inc. IV).

8 Procuradoria Geral do Estado.

9 Cf. arts. 38 e 48 do RPAF.

Ou seja, a competência saneadora do Inspetor Fazendário, superior hierárquico do Auditor Fiscal autuante[10], se encerra uma vez registrado no instrumento de lançamento no "sistema de processamento". Esse sistema de processamento se denomina atualmente "Sistema de Lançamento de Crédito Tributário" (SLCT)[11].

Percebe-se que essa etapa é prévia à Notificação Fiscal do lançamento, que só se dá após o registro no SLCT. Notificado do sujeito passivo acerca do lançamento tributário, não cabe mais sua modificação, senão mediante impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício, ou iniciativa da autoridade administrativa para exercício de revisão do lançamento de ofício (art. 145 do CTN).

Eis aqui a situação norteadora deste trabalho: e se o autuante ou o inspetor, após o registro do Auto de Infração no SLCT (mas antes da notificação do sujeito passivo) tomar conhecimento de que o mesmo apresenta vício insanável? Deve permanecer silente, já que a sua competência para saneamento já se encerrou? Deve superar o limite de competência, desconsiderar o SLCT e cancelar o Auto de Infração?[12]

Da conclusão exarada na seção anterior, extrai-se a percepção de que somente órgãos titulares de manter a guarda dos instrumentos enunciadores das normas é que promovem cancelamento. Acerta o RPAF quando não confere ao CONSEF a atribuição de cancelar um Auto de Infração. Quem a titula é quem mantém a guarda dos registros desses autos, isto é, "controle a propriedade dos valores arrecadados": a DARC[13] e seus órgãos. Do mesmo modo, a PGE, que, a despeito do previsto no COTEB[14], apenas autoriza (isto é, emite um ato de aprovação prévia) seu cancelamento pela DARC, nos termos do RPAF[15].

---

10 Cf. art. 18, inc. X, do RISEFAZ.

11 Para aprofundar sobre o SLCT, *vide* Manual disponível em https://intranet.sefaz.ba.gov.br/aplicacoes/Manual_SLCT.pdf, acesso em 03 mai. 2022.

12 A situação é rara, mas não é acadêmica, e ocorreu por ocasião do julgamento da Representação da PGE/PROFIS, PAF nº 016596/2021-0 (Auto de Infração nº 207106.0009/21-7), com julgamento em 24/03/2022 (publicação no *site* da SEFAZ em 08/04/2022). Aqui, o Autuante exarou uma declaração de vício insanável (divergência entre o demonstrativo do Auto de Infração e as notas fiscais anexadas como papeis de trabalho), promoveu uma exótica representação à PGE, que por sua vez representou ao CONSEF postulando que esse órgão procedesse ao cancelamento do Auto de Infração. Este caso será citado em outras passagens do trabalho. Note-se, ademais, que se o Auto de Infração é notificado ao sujeito passivo, e este apresenta impugnação, ao exercer a atribuição de "produzir a informação fiscal acerca das razões do impugnante" (art. 126 do RPAF). Informações complementares também poderão ser demandadas pelo órgão julgador do PAF (o CONSEF), e até pela PGE, quando do controle da legalidade. Contudo, *quid juris* se o autuante constata posteriormente um equívoco, e não é instado a prestar informações diante da ausência de defesa, ou de impugnação específica sobre a matéria? Penso que fere a moralidade administrativa, a boa-fé processual e o dito princípio da verdade material (art. 2º do RICONSEF) quedar-se inerte o autuante, ao silenciar sobre o próprio erro.

13 A "Diretoria de Controle da Arrecadação, Crédito Tributário e Cobrança", órgão da Superintendência de Administração Tributária, cujas competências se encontram no art. 13, inciso IV, do RISEFAZ.

14 "Art. 119. São competentes para efetuar o cancelamento de crédito tributário inscrito em Dívida Ativa, a Procuradoria Geral do Estado e a Diretoria de Arrecadação, Crédito Tributário e Controle, nos termos definidos em regulamento."

15 "Art. 113. [...] § 5º Constatada a existência de vício insanável ou ilegalidade flagrante em lançamento de crédito tributário, ainda que inscrito em dívida ativa, a PGE deverá: [...] II - emitir parecer autorizando a DARC proceder ao cancelamento do crédito tributário, tratando-se de notificação fiscal ou débito declarado."

Ocorre que a PGE, que não registra atos de lançamento, nem atos de sua confirmação (não tem a atribuição para organizar e manter a inscrição em dívida ativa, função titulada pela DARC), ainda que tenha a atribuição de autorizar cancelamento (pela DARC) de Notificações Fiscais. Em matéria de Autos de Infração, a legislação baiana preserva a autoridade do CONSEF[16] – todavia, essa autoridade está restrita à lide (art. 2º do RICONSEF[17]).

Eis o dilema: o que fazer com o Auto de Infração já registrado no SLCT, mas em que posteriormente o Auditor Fiscal Autuante ou seu superior hierárquico, antes da notificação do lançamento, enxerga vício insanável? Deve o Inspetor Fazendário prosseguir na notificação do Sujeito Passivo, correndo-se o risco de que um lançamento falho venha a se consolidar em instrumento declaratório de Dívida Ativa? Deve remeter à PGE, para que exerça controle de legalidade? Deve anulá-lo, como corolário do princípio da Autotutela? Ou deve remeter ao CONSEF?

1.3 O PAPEL DO SUPERIOR HIERÁRQUICO: AUTOTUTELA

Todo manual de Direito Administrativo tem na Súmula nº 473 do STF (que data de 03/12/1969 e foi editada sob competência de uniformização da legislação infraconstitucional não mais titulada pelo STF) como referência básica a respeito da autotutela: "A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque dêles não se originam direitos; [...], respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial."[18]

Se é princípio (MOREIRA NETO: 2014, p. 116; DI PIETRO: 2022, p. 84), poder (DI PIETRO: 2022, p. 116), prerrogativa, privilégio, postulado, não nos cabe aqui examinar. Todavia, é importante refletir que o entendimento do STF tem em mira um dever de uma genérica "Administração Pública" (Poder Executivo), por oposição ao que compete ao Poder Judiciário (o ponto de partida do precedente, portanto, é a preservação da tripartição dos

---

16 "Art. 113. [...] § 5º Constatada a existência de vício insanável ou ilegalidade flagrante em lançamento de crédito tributário, ainda que inscrito em dívida ativa, a PGE deverá: I - representar ao Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF, tratando-se de auto de infração; [...]"

17 "Art. 2º O Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), que integra a estrutura administrativa da Secretaria da Fazenda, **é o órgão competente para, no âmbito administrativo, originariamente, julgar os litígios decorrentes de lançamentos de tributos e de aplicação de penalidades por infrações à legislação tributária e as impugnações e recursos do sujeito passivo, interpostos a qualquer medida ou exigência fiscal**, obedecendo aos princípios do contraditório, da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito." (grifou-se)

18 "O poder de autotutela encontra fundamento nos princípios a que se submete a Administração Pública, em especial o da legalidade e o da predominância do interesse público, dos quais decorrem todos os demais. Com efeito, se a Administração está sujeita à observância da lei e à consecução do interesse público, não há por que negar-lhe o controle sobre os próprios atos para assegurar a observância daqueles princípios, mesmo porque, não o fazendo, sujeita-se ao controle pelos demais Poderes, aumentando os ônus do Estado na missão suprema de tutela do direito.
Esse controle sobre os próprios atos pode ser exercido *ex officio*, quando a autoridade competente constatar a ilegalidade de seu próprio ato ou de ato de seus subordinados; e pode ser provocado pelos administrados por meio dos recursos administrativos." (DI PIETRO, 2022, p. 933).

Poderes) – e, obviamente, os atos normativos que organizam um dado ente público dirá a quem, dentro da estrutura estatal (no seio da Administração Pública), competirá a atribuição de exercício da autotutela.

Geralmente a autotutela vem aninhada à hierarquia, e é o que se espera minimamente do superior hierárquico – ainda mais, a quem compete "supervisionar os trabalhos pertinentes à sua unidade fazendária" (art. 18, inc. X, do RISEFAZ): encontrando vício insanável, deve cancelar o Auto de Infração (art. 47 do RPAF), desde que o faça antes do registro no SLCT. De aí em diante, somente a DARC (art. 114 do RPAF) competirá cancelar o crédito tributário, seja por autorização da PGE (nos casos de Notificação Fiscal), seja por decisão do CONSEF (nos casos de Autos de Infração submetidos ao contraditório, à lide), seja independentemente de autorização, mas mediante despacho fundamentado, nas hipóteses previstas no inc. I do art. 144 do RPAF[19] [20].

Eis o problema: se já não podem o Auditor Fiscal autuante ou o Inspetor Fazendário cancelar, pois já inscrito o Auto de Infração no SLCT; se não pode a PGE autorizar a DARC a cancelar, por se tratar de Auto de Infração, e não de Notificação Fiscal (art. 113 do RPAF); e se não pode a DARC cancelar o Auto de Infração sem decisão do CONSEF, ou autorização da PGE, a quem compete cancelar?

2 UM OLHAR SOBRE O "CONTROLE DA LEGALIDADE" EXERCIDO PELA PGE NO PAF

Cabe, nesse passo, examinar esse típico procedimento especial, consoante a estrutura do RPAF[21], que se opera no seio da PGE, intitulado "controle da legalidade". Há previsão para a prática de tais procedimentos também no COTEB (art. 126: "Escolhida a via judicial pelo

[19] A saber: superposição de valores reclamados; lançamento após o pagamento do tributo objeto da reclamação; inexistência de crédito tributário gerado em Notificação Fiscal ou Débito Declarado; na notificação do IPVA, ocorrência de venda com regular comunicação ao DETRAN e/ou apresentação de cópia do DUT autenticada, ou de furto, roubo ou sinistro com perda total, com o registro de furto, roubo ou com a baixa cadastrada do veículo no DETRAN, ou de baixa por transferência para outra UF com regularização emitida pelo DETRAN/BAHIA.

[20] A legislação tributária nesse particular, à guisa de preservar o caráter "plenamente vinculado" da cobrança do tributo (art. 3º do CTN), concorre para uma causa particular de estratégia de fuga a responsabilização, indicada como "imobilismo decisório", ou "paralisia administrativa", dentre aquelas tão bem delineadas por Rodrigo Vargas dos Santos. A seguinte passagem merece transcrição: "A estratégia do imobilismo decisório brasileiro afeta a todos os agentes públicos, mesmo os servidores de carreira que, por vezes, passam a ter mais medo que os próprios agentes políticos das consequências das suas decisões. Isso se explica porque o agente político, por vezes, está há pouco tempo na política e ainda não faz a mínima ideia dos riscos a que está sujeito em sua liberdade e patrimônio. Já os servidores de carreira, mais 'calejados' dos perigos a que estão expostos, evitam a todo custo decidir ou subscrever qualquer documento que possa lhes trazer alguma responsabilidade decisória." (SANTOS, 2020, p. 358).

[21] O RPAF é dividido em Títulos, e esses em Capítulos, e esses em Seções. O Título III (a partir do art. 55) versa sobre "os demais procedimentos administrativos". O Capítulo XIII desse título (a partir do art. 113) trata do controle da legalidade, da dívida ativa e dos procedimentos da PGE relacionados com o PAF, sendo que a Seção I (arts. 113 a 116-A) dedica-se ao "controle da legalidade". Portanto, esse é um procedimento administrativo conexo ao PAF, não contraditório, para exame do crédito tributário sob aspectos de legalidade e conformidade com a jurisprudência dos tribunais superiores, adotado previamente ou concomitantemente à cobrança judicial do crédito tributário.

contribuinte [...] devendo o processo administrativo ser remetido à PROFIS para controle da legalidade e adoção das medidas cabíveis), e na Lei Complementar nº 34, de 06/02/2009 (art. 2º, inc. XXXIV; art. 20, inc. III). Resta notório que tais dispositivos cometem ao órgão de representação judicial e extrajudicial, consultoria e assessoramento jurídico do Estado uma função de *custos legis* semelhante à do Ministério Público[22], e à da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional no contencioso administrativo tributário federal.

É algo exótico que uma função a princípio cometida a todo e qualquer integrante da Administração Pública – afinal, o princípio da legalidade como informador da Administração Pública consoante art. 37, *caput*, da Constituição Federal, nada pode significar senão um dever amplo, profundo e generalizado de que todo e qualquer integrante, autoridade, entidade ou órgão perscrute incansavelmente uma atuação conforme a lei – se transforme em um procedimento especial desenhado legalmente para o órgão de representação judicial do crédito tributário. A uma pessoa leiga pode parecer que todos estão desincumbidos de proceder a tal controle, e somente à PGE caiba promovê-lo – o que seria um despautério, à luz do citado dispositivo constitucional.

Certo é que o procedimento, como rotina, se dá muito mais como uma lembrança: antes de pôs em marcha à cobrança judicial do crédito tributário (e mesmo durante a discussão judicial já instalada), é dever incessante da PGE que controle a legalidade, em uma perspectiva dinâmica.

A leitura do art. 113 do RPAF é bastante didática. Se uma Notificação Fiscal ou Auto de Infração não é defendido no prazo (lavrando-se termo de revelia[23] [24]), ou se houver renúncia

---

[22] O que se evidencia com maior razão nas disposições do art. 116-A do RPAF, que viabilizam à PGE a não ajuizar a respectiva execução fiscal, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto uma vez que haja "reiteradas decisões contrárias à Fazenda Pública Estadual, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal ou do Superior tribunal de Justiça.", mediante procedimento ali estabelecido.

[23] *V.* art. 136 do COTEB: "Art. 136. Decorrido o prazo previsto no art. 132 desta Lei e não sendo efetuado o pagamento ou apresentada a defesa, a autoridade preparadora certificará estas circunstâncias, lavrando o termo de revelia e encaminhando o processo para ser inscrito na Dívida Ativa. § 1º A Procuradoria Fiscal, antes da inscrição do débito do revel, poderá solicitar diligências no sentido de sanar irregularidade na constituição do débito, inclusive determinar a reabertura do prazo de defesa. § 2º Quando a constituição do crédito for manifestamente contra a lei ou o regulamento, a Procuradoria Fiscal representará ao Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), que julgará o lançamento de ofício, independentemente da ouvida do réu revel. § 3º Havendo pagamento total do débito autuado ou notificado, caberá à Repartição Fazendária a homologação do recolhimento e o conseqüente arquivamento dos autos. § 4º Na hipótese de pagamento parcial, o processo será encaminhado à inscrição do débito, caso tenha havido revelia, ou seguirá os trâmites normais rumo ao julgamento, cabendo à autoridade responsável pela inscrição ou ao órgão julgador a homologação do recolhimento parcial. § 5º No caso de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original."

[24] *V.*, ainda, os arts. 111 e 112 do RPAF: "Art. 111. Não sendo efetuado o pagamento do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal nem apresentada defesa no prazo legal, o sujeito passivo será considerado revel e confesso, ficando definitivamente constituído o crédito tributário, ressalvado o controle da legalidade. Parágrafo único. Verificada a situação de que cuida este artigo, a autoridade preparadora certificará o fato, lavrando o Termo de Revelia e encaminhando o processo para ser inscrito na Dívida Ativa, na forma prevista no artigo 113. Art. 112. A defesa intempestiva não deverá ser apensada ao processo administrativo fiscal e será arquivada pelo órgão preparador mediante despacho do seu titular."

à instância administrativa (ajuizamento de medida judicial para discussão do crédito tributário), ou se se estiver diante de um "débito declarado" (art. 54-A), ou findo o prazo de pagamento após o término do PAF, a autoridade deve remeter os autos à PGE para cobrança. Todavia, esta não cobrará sem antes proceder ao controle da legalidade.

Se constatado "vício insanável" ou "ilegalidade flagrante" em lançamento de crédito tributário, mesmo que já esteja inscrito em dívida ativa, a PGE tem dois caminhos a percorrer: em se tratando de Auto de Infração, deve representar ao CONSEF (e comunicar à DARC para que suspenda a inscrição em dívida ativa até a decisão do CONSEF); em se tratando de Notificação Fiscal ou débito declarado, deve emitir parecer à DARC autorizativo do cancelamento do crédito tributário.

2.1 CONTROLE DA LEGALIDADE É ATRIBUIÇÃO EXCLUSIVA DA PGE?

É preciso frisar: a despeito desse procedimento tão cuidadosamente delineado, não se pode admitir a interpretação de que à PGE está cometida a atribuição exclusiva de exercer controle de legalidade no âmbito do PAF. A rigor, controle de legalidade exerce todo aquele que estiver no exercício de função administrativa. Na expressão de Phillip Gil França (2016, p. 99): "o controle da Administração Pública é a força aplicada ao maquinário administrativo estatal com o objetivo de impedir sua atuação fora dos limites do sistema legal institucionalizado, contrariando os valores que conformam o Direito [...]". É a "implícita competência administrativa genérica de fiscalização ou exame genérico de validade da normatividade a aplicar", na expressão de Paulo Otero (2017, p. 703).

Importante destacar que o controle da legalidade não é fase do PAF. Primeiro, este pode (e deve) ser exercido mesmo que não tenha havido contraditório[25], já que na eventual

[25] Neste trabalho não tomaremos partido sobre a eterna disputa envolvendo o conceito de "processo tributário" e suas relações com a noção de "procedimento administrativo". Dizemos eterna, pois presente, e geralmente no início, de todo e qualquer manual ou debate mais aprofundado sobre Direito Processual Tributário (para exemplificar: CARVALHO, 1974, p. 13-23; XAVIER, 1976, p. 9-13; BOTALLO, 2009, p. 61-65; MOREIRA, 2010, p. 43-64; FERRAZ; DALLARI, 2012, p. 47-59; KOCH, 2012, p. 17-26; MORGADO, 2013, p. 76-101; BRAGA, 2015, p. 105-161; DABUL, 2018, p. 45-49; FALLET, 2019, p. 21-27). Apenas sinaliza-se que o RPAF trilha pela distinção de "processo" como etapa contenciosa, e de "procedimento" como a etapa não contenciosa em torno da constituição do crédito tributário – semelhantemente ao que defende grande parte da doutrina processual tributária – por todos, James Marins (2020, cap. 5, itens 2 e 3). Provam-no diversos dispositivos do RPAF, especialmente os arts. 26 e 121, lidos em conjunto: "Art. 26. Considera-se iniciado o procedimento fiscal no momento da: I - apreensão ou arrecadação de mercadoria, bem, livro ou documento; II - lavratura do Termo de Inicio de Fiscalização; III - intimação, por escrito, ao contribuinte, seu preposto ou responsável, para prestar esclarecimento ou exibir elementos solicitados pela fiscalização; IV - emissão de Auto de Infração ou de Notificação Fiscal. V – [revogado] Parágrafo único. Não se considera início de procedimento fiscal o envio, através do Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e, de comunicado dando conhecimento ao sujeito passivo de inconsistência verificada em análise ou cruzamento de informações econômico-fiscais existentes no banco de dados da Secretaria da Fazenda." "Art. 121. Instaura-se o processo administrativo fiscal para solução de litígios entre o fisco e os sujeitos passivos tributários: I - quando da apresentação da defesa, por escrito, impugnando o lançamento de crédito tributário efetuado mediante Auto de Infração; II - quando da apresentação de petição escrita, pelo contribuinte ou responsável, impugnando qualquer medida ou exigência

lavratura de termo de revelia, deve-se remeter os autos à DARC, para cobrança, na forma prevista no art. 113 do RPAF (ver art. 91 do RPAF). E a forma prevista no art. 113 é a do procedimento de controle da legalidade via PGE, também exercitável (como corriqueiro) ainda que o PAF se desenvolva em todas as suas fases.

Ademais, nem a PGE, nem o CONSEF estão em linha de hierarquia funcional para com o Auditor Fiscal e a Inspetoria Fazendária. Logo, quando procedem ao controle do lançamento tributário, esses órgãos não realizam controle hierárquico, embora seja classificável de controle interno (dentro das estruturas do Poder Executivo do ente político, o Estado da Bahia), e controle posterior (à prática do lançamento, mediante a lavratura do Auto de Infração), embora também concomitante (ao exame necessariamente procedimental da sua higidez, até a sua confirmação com a inscrição em dívida ativa).

Fato é que todos os agentes envolvidos na cobrança do crédito tributário exercem controle de legalidade, de forma concertada e participativa – o processo administrativo é, em grande medida, meio de realização da democracia participativa prometida pela Constituição Federal, pois franqueia a atuação de um auditório relativamente amplo (a envolver agentes públicos, de todos os matizes, e também particulares e entidades representativas de categorias econômicas) influenciar no ato decisórios.

Todos, portanto, concorrem para que o ato e a atividade de cobrança do crédito tributário se expressem conforme à lei – e mais: conforme ao Direito. É imperioso que o controle se dê não apenas nos lindes estritos da lei, mas sobretudo em função da juridicidade da atividade de cobrança do tributo, de sua legitimidade.

2.2 A "REPRESENTAÇÃO AO CONSEF", PROMOVIDA PELA PGE NO EXERCÍCIO DO CONTROLE DA LEGALIDADE, COMO UMA PECULIAR MODALIDADE DE REVISÃO ADMINISTRATIVA

Diante do amplo suporte fático da medida, nota-se relevante frequência de representações oriundas da PGE, no exercício do controle da legalidade, para identificar "vício insanável" ou "ilegalidade flagrante".

É de se destacar o cuidado com que o legislador tratou a figura, no sentido de preservar a autoridade do CONSEF sob suas decisões, e sua independência em relação à opinião do órgão

fiscal imposta. § 1º Não será instaurado o processo administrativo fiscal quando a defesa ou a impugnação for: I - intempestiva; II - apresentada dentro do prazo, mas após extinção do crédito tributário pelo pagamento; § 2º Nas hipóteses previstas no § 1º, a petição não deverá ser apensada ao auto de infração ou notificação fiscal e será arquivada pelo órgão preparador, mediante despacho do seu titular." Os autos do PAF, organizados à semelhança dos "autos forenses" (art. 12 do RPAF) guardam a peculiar circunstância de serem iniciados pelo Auto de Infração, que encerra a pretensão fiscal, seguindo-se posteriormente da Defesa, que inaugura o processo. Fisicamente, a "petição inicial" (que se chama Defesa) aparece nos autos depois do Auto de Infração, o qual, todavia, encerra a pretensão do Estado, resistida via Defesa.

que manifestará a pretensão em nome do Estado da Bahia, no sentido de satisfazer o crédito tributário definitivamente constituído. Uma vez que cabe ao CONSEF "julgar os litígios decorrentes de lançamentos de tributos e de aplicação de penalidades por infrações à legislação tributária" (art. 2º do RICONSEF), ao constatar "vício insanável" ou "ilegalidade flagrante", ainda que por provocação (por óbvio, geralmente grafada em provocação escrita do sujeito passivo interessado), a PGE portanto deve representar ao CONSEF.

O formato, outrossim, é o de uma revisão administrativa[26] [27] – e não o de um recurso. Percebe-se que proferida a decisão de segundo grau no CONSEF, salvo o recurso especial (para o qual somente a PGE é legitimada) ou o pedido de reconsideração (que, por suas características semelhantes ao do Recurso Voluntário que vigeu no CARF para viabilizar segundo grau de jurisdição em caso de reforma de uma decisão favorável ao sujeito passivo, quando do julgamento de Recurso de Ofício, trata-se no PAF baiano, exoticamente, de um recurso típico), não há previsão de qualquer recurso ou sucedâneo recursal dirigido ao CONSEF para que o sujeito passivo formule pretensão de fatos novos, argumentos novos a evidenciar "vício insanável" ou "ilegalidade manifesta". Caber-lhe-á, portanto, provocar a PGE para que esta represente ao CONSEF, postulando o reexame dos autos.

Dito de outro modo, a PGE serve de filtro para a possibilidade de reexame do PAF, ou de revisão da revelia, reabrindo a instância para apreciação de "vício insanável" ou "ilegalidade flagrante", sem que se opere aí qualquer efeito de preclusão. É necessária cautela para que não se crie um subterfúgio ao formalismo moderado, por isso os casos de revisão de revelia implicam a reabertura do prazo de defesa – e o feito tramita desde o primeiro grau de cognição.

Importante destacar que, tal e qual outros sucedâneos recursais análogos (revisão criminal, ação rescisória etc.), a amplitude cognitiva é ampla. Não se trata, repita-se, de recurso em sentido estrito, e a possibilidade de exame não está adstrita ao "pedido". Trata-se de uma reabertura de instância, e ao órgão julgador compete examinar profundamente os autos.

---

[26] "O pedido de revisão não é exatamente uma manifestação de inconformidade com os fundamentos e a motivação da decisão que se deseja modificar. Por meio do pedido de revisão o que se pretende é alterar a situação jurídica decorrente de decisão definitiva no âmbito administrativo, mas em função de surgimento ou da descoberta de fatos novos, de novas provas, que justifiquem a modificação pretendida. [...] A revisão não é um pedido de anulação da decisão proferida anteriormente; não se alega vício jurídico naquela decisão anterior. O que se alega é inadequação ou a inconveniência da manutenção da cominação em função de dados fáticos novos, que ensejam distinta configuração da base empírica da decisão revisanda, privando-a de um de seus lastros fundamentais. Em suma: busca-se, assim, mais uma vez, a realização da justiça, com a preponderância da verdade material sobre a verdade formal." (FERRAZ; DALLARI, 2012, p. 306).

[27] Para demonstrá-lo, é conveniente revolver a jurisprudência do CONSEF. As hipóteses são das mais variadas. Há casos de oferecimento de provas novas, mesmo após regular tramitação do PAF (ex.: Acórdão CJF nº 0004-12/2020, j. em 23/01/2020); vícios na notificação do Auto de Infração, implicando vício na decretação de revelia (ex.: Acórdão CJF nº 0337-12/2 VD, j. 01/12/2020; Acórdão CJF nº 0314-12/18, j. 04/12/2018); evolução na jurisprudência de tribunais superiores (ex.: Acórdão CJF nº 0207-12/18, j. 04/07/2018; Acórdão CJF nº 0164-12/18, de 21/05/2018); ilegitimidade do autuado, que não arguiu tal defesa, postulada em sede de Representação pelo titular do bem apreendido (Acórdão CJF nº 0251-12/16, j. 15/12/2016).

Curiosamente, não se encontra nem no RPAF, nem no RICONSEF, o rito e a competência para apreciação e julgamento de "Representações da PGE", e por mero costume procedimental, essas Representações são examinadas por uma das Câmaras de Julgamento Fiscal (e não, necessariamente, pela Câmara que proferiu o julgamento). Também por mero costume procedimental, é inusual que tais representações impliquem uma piora da situação do interessado.

Conveniente, portanto, que a legislação do PAF contemple disposições mais claras sobre a Representação da PGE/PROFIS e sua tramitação no CONSEF – sobretudo se essa tramitação não decorrer de um "litígio" (máxime quando a Representação, conforme caso narrado linhas acima, disser respeito a vício insanável reconhecido pelo próprio Autuante).

3 EFICIÊNCIA, EFICÁCIA E EFETIVIDADE DA ATIVIDADE ADMINISTRATIVA "QUASE JURISDICIONAL" DOS CONSELHOS (OU TRIBUNAIS) ADMINISTRATIVOS TRIBUTÁRIOS: LIMITES DE SUA COMPETÊNCIA

Paulo Roberto Lyrio Pimenta (1999, p. 98) ressalta a ausência de consenso na utilização do signo "eficácia" na teoria do direito. Evidência o uso da ideia de "eficácia", assim sem maior clareza conceitual, em autores tão variados quanto Alf Ross, Hans Kelsen, Miguel Reale, Tércio Sampaio Ferraz Júnior (teoria do direito), Thomas M. Cooley, Caetano Azzaritti, Vezio Crisafulli, José Afonso da Silva, Pinto Ferreira, Celso Ribeiro Bastos, Carlos Ayres Brito e Maria Helena Diniz (direito constitucional) para decretar que nenhum desses autores trata do tema de modo unívoco.

Destaca-se, na teoria jurídica brasileira, a célebre classificação dos provimentos jurisdicionais de acordo com a sua eficácia (declarativa, constitutiva, condenatória, executiva *latu sensu*, ou mandamental), de Frederico Pontes de Miranda (2016). E a eficácia (técnica, vs. social), na doutrina de Tércio Sampaio Ferraz Júnior (2019, p. 159) e, na doutrina tributária, de Paulo de Barros Carvalho (2017, p. 103).

Importante notar que o Paulo Pimenta escreve em momento próximo à edição da Emenda Constitucional nº 19/98, que introduz no art. 37 da CF/88 o princípio da eficiência como princípio da administração pública. Desde então, muito se tem investigado sobre eficiência, mas parece que a teoria do direito ainda não absorveu a imbricada relação entre eficiência, eficácia e efetividade[28] como conceitos do pensamento moderno, algo que em outra

[28] Ressalva feita ao alentado trabalho de Onofre Alves Batista Júnior (2012), que dedica algumas linhas (página 92 a 96) para destacar a destacar o desenvolvimento dos conceitos de eficiência, eficácia e efetividade na Ciência da Administração, e assim aproximá-los do conceito jurídico de princípio da eficiência.

oportunidade pretendemos desenvolver, a partir de estudos de Ciência da Administração, de Economia e de Ciências Contábeis que encontramos uma noção mais clara.

Importa para o momento assentar que avaliar eficiência, eficácia e efetividade da norma jurídica implicam um juízo entre fins e resultados normativos e sociais; ao passo que avaliar eficiência, eficácia e efetividade na administração pública implica um juízo entre recursos despendidos e resultados obtidos. Nessa senda, e considerando o ambiente de reforma do Processo Tributário ora vivenciado[29], é curial revolver o tema do papel dos conselhos (ou tribunais) administrativos tributários nesse sistema, seja descrevendo aquilo a que pretendem fazer, e efetivamente alcançam fazer, seja predicando aquilo que deveria almejar e atingir com os conselhos administrativos.

3.1 OS LIMITES DO ART. 125 DO COTEB (ART. 167 DO RPAF)

O CONSEF jamais foi vocacionado a decidir sobre constitucionalidade ou sobre legalidade de normas gerais e abstratas emanadas pelo chefe do Poder Executivo baiano, ou pelo Secretário de Fazenda – autoridades que, segundo a estrutura da Administração Pública estadual, se põem em grau hierárquico superior ao do CONSEF. Também deve abster-se (e sempre assim o fez) de apreciar questão que já se tenha posto à apreciação do Poder Judiciário (hipótese que a doutrina denomina de "desistência tácita do processo administrativo", ou "desistência da lide", ou "desistência do litígio"[30]), ou que por este já tenha sido decidida.

Ainda, como consectário lógico do princípio da separação dos Poderes, embora tal disposição não se encontre expressa no texto do COTEB e do RPAF, deve obviamente omitir-se de apreciar a compatibilidade de atos emanados pelo Parlamento Estadual para com aqueles emanados por autoridades da União, como as leis reguladoras das normas gerais em matéria tributária (máxime o CTN), e mesmo com a Constituição Federal – nesses casos, admite-se a representação do CONSEF ao Secretário da Fazenda, após deliberação positiva por parte do Conselho Superior do CONSEF, para que aquela autoridade avalie a conveniência de propor alteração da legislação (art. 168 do RPAF).

---

[29] Referimo-nos com isso tanto a respeito dos trabalhos da Comissão de Juristas, formada conjuntamente pelo Senado Federal e pelo Supremo Tribunal Federal em ato conjunto dos seus Presidentes, assinado em 23/02/2022, com prazo final estabelecido para 26/09/2022 (página de acompanhamento disponível em https://legis.senado.leg.br/comissoes/comissao?codcol=2507, acesso em 03 mai. 2022), quanto ao massivo relatório de Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo, elaborado pela Receita Federal do Brasil em parceria com o BID, e publicado em evento de 27/04/2022 (página de acompanhamento disponível em https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/diagnostico-do-contencioso-tributario-administrativo, acesso em 03 mai. 2022.

[30] As três expressões são utilizadas por Deonísio Koch (2012, p. 70-81). Preferimos a expressão "renúncia à instância", pois não se trata propriamente de desistir de formular (ou desistir de manter) a postulação ou a exceção. Significa, em verdade, abdicar do direito, ainda que tacitamente, de se valer de um direito – o direito subjetivo público de se valer do órgão administrativo e das normas reguladoras do processo administrativo tributário para ter a sua lide solucionada. Assim é a expressão na Súmula CARF nº 1, com os encômios de James Marins (2021).

O CONSEF, assim, adotou modelo corriqueiro dos tribunais administrativos brasileiros, sempre muito criticado[31], mas que evidencia a sua limitada competência (a despeito da missão muito maior que se lê em seu Regimento Interno – "julgar litígios"[32]).

Mesmo "julgar litígios", o que pressupõe presença de lide (pretensão resistida) é missão menor do que a que foi cometida ao CONSEF. Dois exemplos servem para evidenciá-lo: quando o CONSEF exerce controle de legalidade do lançamento tributário, para além do que foi alegado pelo interessado, valendo-se da disposição genérica presente no art. 20 do RPAF[33]; ou quando, por outros motivos (por exemplo, diante da lacuna legislativa acerca da "competência para cancelar" o Auto de Infração nulo, registrado SLCT, mas ainda não notificado ao sujeito passivo; ou quando decide relevar penalidades pecuniárias em razão da aplicação de disposições do CTN[34], mesmo falecendo de competência para tal desde o final de 2019[35]), o CONSEF supera os limites de competência. É o que destaca Alberto Macedo (2012, p. 65-67), quando diferencia a "função jurisdicional" da "função de controle de legalidade dos atos administrativos", exercida pelos tribunais administrativos.

3.2 LIMITES PRINCIPIOLÓGICOS: MORALIDADE, FINALIDADE E CONSEQUÊNCIA (CF/88 E LINDB)

De lege ferenda, é conveniente que se evidenciem as consequências práticas da adoção de princípios jurídicos (tais como o da moralidade, o da finalidade, e o da consequência) no sentido de expansão da competência dos tribunais administrativos.

---

31 "[…] os conselhos de contribuintes, que hoje conhecemos, têm na sua raiz o interesse arrecadatório, não o de fazer a verdadeira justiça fiscal, por isso a insistência em limitar nas legislações de quase todos estes colegiados a competência judicante aos atos normativos do Poder Executivo, vedando a apreciação de matéria que envolva conflitos de normas" (KOCH, 2012, p. 72). Em relação ao CONSEF, a crítica é parcialmente procedente. Em verdade, sendo órgão hierarquicamente inferior, na escala de hierarquia do Poder Executivo do Estado da Bahia, ao Secretário da Fazenda e ao Governador do Estado, o CONSEF está impedido de examinar Decretos e Portarias emanados por essas autoridades. Também não examina a compatibilidade de atos do Parlamento Estadual para com outros (tais como a Constituição do Estado da Bahia, ou normas de reserva de lei federal, ou da Constituição Federal), embora tal disposição não se encontre no art. 125 do COTEB (nem no art. 167 do RPAF). Trata-se de uma vedação principiológica, dada a necessidade de se preservar a independência dos Poderes, como defende Alberto Macedo (2012).

32 Art. 2º do RICONSEF.

33 "A nulidade será decretada, de ofício ou a requerimento do interessado, pela autoridade competente para apreciar o ato." Há muitos exemplos: aplicação da retroatividade benigna em caso de alterações de multas (ver Acórdão CJF nº 0338-12/20 VD, j. 01/12/2020)

34 Por exemplo, com a mudança de critérios a partir da alteração de normas complementares da legislação tributária (inteligência do art. 100, parágrafo único, do CTN – ver Acórdão CJF nº 0222-12/20 VD, j. 26/08/2020); aplicação de lei expressamente interpretativa a fato pretérito, com exclusão de penalidade (art. 106, inc. I, do CTN); graduação da penalidade em função da atividade praticada pelo sujeito passivo no lançamento por homologação (art. 150, § 3º, do CTN); perda do direito à moratória por ausência ou perda de condições ou requisitos, sem dolo ou simulação do beneficiado ou em favor desse (art. 155, inciso II, do CTN)

35 A modificação normativa empreendida no final de 2019, suprimindo o § 7º do arts. 42 da Lei nº 7.014, de 04/12/1996, e o art. 158 do RPAF tem sido entendida como a extirpação da competência do CONSEF para versar sobre penalidade. Voto vencido proferido no Acórdão CJF nº 0122-12/20 VD, j. 04/06/2020, examina a matéria e discorre sobre a inconveniência de tal interpretação. Deve-se notar que, a despeito da intenção evidente do legislador em suprimir tal competência, o texto dos atos normativos em verdade agora é silente, não se tendo posto a teste, pelo que se tem conhecimento, a possibilidade de superar-se a lacuna acerca da competência para dosimetria da penalidade.

Mais uma vez, e por limite de espaço para desenvolvimento da tese, evoca-se o julgado do Acórdão CJF nº 0081-12/22 VD, j. 24/03/2022. Ante a ausência de competência para cancelar o Auto de Infração já registrado no SLCT, ainda que flagrantemente viciado (vício do motivo do ato administrativo de lançamento, evidências documentais inconsistentes em relação à acusação), o Autuante e seu superior hierárquico representaram à PGE para que avaliasse proceder ao cancelamento do Auto de Infração; ante a ausência de competência para cancelar autos de infração (ou mesmo autorizar que a DARC procedesse ao cancelamento), a PGE adotou medida igualmente não prevista na legislação: a representação para que o CONSEF, em caso no qual não houve lide (não foi apresentada Defesa), igualmente procedesse ao cancelamento de Auto de Infração (competência que o CONSEF não titula).

A leitura do acórdão em que se julgou a Representação revela situação algo curiosa, dada a perplexidade ante a situação: na ementa e na resolução, afirma-se que a o Auto de Infração foi julgado improcedente (como se se houvesse julgado lide tributária, o que só ocorre se houver Defesa); no voto do Relator, acolhe-se a Representação "no sentido de que seja cancelado", como fora formulado pela PGE – embora, como se viu, a competência para cancelar Auto de Infração não é do CONSEF, e sim da DARC; em voto de outro Conselheiro, em separado, conhece-se da Representação para "declarar NULO o lançamento tributário em exame". Em termos práticos, a ação fiscal (e a pretensão estatal) foram afastadas, mas é necessário que se reconheça a inconveniência, em um acórdão unânime, de pedidos e conclusões tão diversos.

De lege ferenda, talvez mais eficiente – sem abdicar do necessário cuidado, sem trilhar pelo caminho da "cultura do cancelamento" (ROCHA; JOSÉ, 2021; CAMILLOTO; URASHIMA, 2022) – que o procedimento visse a ser adotado, com a expansão expressa da competência do CONSEF: diante do Auto de Infração nulo ou insubsistente, mas já registrado no SLCT, devem o Autuante e o Inspetor representar ao CONSEF para que este, em um exercício de controle de legalidade (melhor seria: de juridicidade) do ato administrativo, examine as razões da nulidade (ou insubsistência) do lançamento e determine à DARC que proceda ao cancelamento do Auto de Infração, com eventual recomendação de renovação da ação fiscal a salvo de falhas.

O relato do caso, e o destaque momentâneo sobre essas inquirições em relação à competência dos órgãos administrativos de resolução de litígios administrativos e controle de legalidade (não seria melhor o controle de juridicidade e legitimidade?) dos atos administrativos de lançamento vêm a lume em momento no qual se discute uma reforma do

Processo Tributário (Administrativo e Judicial), em Ato do Presidente do Senado nº 1, de 23/02/2022.

4 CONCLUSÃO

De tudo quanto o observado, é possível concluir sinopticamente o que segue, após todo o esforço interpretativo sobre a legislação correlata à competência do CONSEF e de outros órgãos vocacionados ao controle do ato administrativo de lançamento tributário na Bahia (e de resolução de conflitos justributários nesse Estado).

A) Em que pese a força retórica da expressão "cancelamento", renovada com a cultura do cancelamento em redes digitais, no âmbito do processo administrativo fiscal e do lançamento tributário não é correto falar-se em cancelamento. Atos administrativos, relações jurídicas creditícias e situações jurídicas não são canceladas. Quando muito, cancelam-se os registros (ou seja, cancelar o Auto de Infração é cancelar o seu registro; cancelar o crédito tributário, ou a dívida ativa, é cancelar sua inscrição, seus registros na contabilidade pública). O uso da expressão cancelar, como sinônimo de anular, deve-se fazer com cautela.

B) A retirada do ato administrativo se faz pela declaração de nulidade do ato, quando se verificar vício em qualquer de seus elementos (competência, forma, motivo, finalidade ou objeto), sendo usual falar-se em improcedência do Auto de Infração diante da insubsistência entre o relato fático e a imputação presente no Auto de Infração, com o enquadramento (subsunção) em uma situação hipotética prevista na legislação tributária.

C) Narrou-se caso concreto em que a interpretação restritiva acerca da competência do CONSEF foi superada, com vistas ao atingimento de outros princípios igualmente relevantes como o da competência do órgão julgador administrativo, propondo-se alteração na legislação e maior reflexão sobre a superação dos limites à competência dos tribunais administrativos tributários, como contribuição modesta à reorganização desses órgãos administrativos, em discussão inaugurada com a formação de Comissão de Juristas pelo Senado Federal.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano da S. **Direito Tributário Brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

BATISTA JÚNIOR. Onofre Alves. **Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa.** Belo Horizonte: Fórum, 2012.

BOTALLO, Eduardo Domingos. **Curso de Processo Administrativo Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BRAGA, Paula Sarno. **Norma de Processo e Norma de Procedimento: o problema da repartição de competência legislativa no direito constitucional brasileiro**. Salvador: JusPodivm, 2015.

CAMILLOTO Bruno; URASHIMA Pedro. Liberdade de expressão, democracia e cultura do cancelamento. **Revista da Faculdade de Direito de Guanambi**, v. 7, n. 02, jul/dez 2020, p. 1 a 25. Disponível em: http://177.38.182.246/revistas/index.php/Revistadedireito/article/view/317/190 Acesso em 03 abr. 2022.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 35. ed. Barueri: Atlas, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

DABUL, Alessandra. **Da Prova no Processo Administrativo Tributário**. 4. ed. Curitiba: Juruá, 2018.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 35. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

FALLET, Allan. **A Natureza Jurídica do Processo Administrativo Fiscal**. São Paulo: Noesis, 2019.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito.** 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu. **Processo Administrativo**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

FRANÇA, Phillip Gil. **Controle da Administração Pública: combate à corrupção, discricionariedade administrativa e regulação econômica**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

KOCH, Deonísio. **Processo Administrativo Tributário e Lançamento**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MACEDO, Alberto. Alegações de inconstitucionalidade no âmbito dos tribunais administrativos: limites de atuação e competência. In PISCITELLI, Tathiane (coord). **Direito Processual Tributário: aspectos fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2012.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro: administrativo e judicial**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

MIRANDA, Frederico Cavancanti Pontes de. **Tratado das Ações, Tomo I: ação, classificação e eficácia.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo Administrativo: princípios constitucionais e a Lei 9.874/1999**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MORGADO, Vladimir Miranda. **Contribuinte e Fisco Processo Administrativo: atuação e autuação, v. III: lei nacional de normas gerais e viabilidade jurídica.** Curitiba: Juruá, 2013.

OTERO, Paulo. **Legalidade e Administração Pública: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade**. Coimbra: Almedina, 2017.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Eficácia e Aplicabilidade das Normas Constitucionais Programáticas**. São Paulo: Max Limonad, 1999.

ROCHA, Marcelo Hugo da; JOSÉ, Fernando Elias. **Cancelado: a cultura do cancelamento e o prejulgamento nas redes sociais.** Belo Horizonte: Letramento, 2021.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2021.

SANTOS, Rodrigo Vargas dos. **Direito Administrativo do Medo: risco e fuga da responsabilização dos agentes públicos**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

SCHOUERI, Luís E. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

XAVIER, Alberto. **Do Procedimento Administrativo**. São Paulo: José Bushatsky, 1976.