

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

COGEAE – PUC/SÃO PAULO

GISELA CRISTINA FAGGION BARBIERI

**ASPECTOS RELEVANTES DO PROCESSO
ADMINISTRATIVO FISCAL NO ÂMBITO DA LEGISLAÇÃO
FEDERAL**

São Paulo

2015

GISELA CRISTINA FAGGION BARBIERI

**ASPECTOS RELEVANTES DO PROCESSO
ADMINISTRATIVO FISCAL NO ÂMBITO DA LEGISLAÇÃO
FEDERAL**

Monografia apresentada à banca examinadora da Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão – COGEAE / PUC-SP, como exigência parcial para obtenção do certificado de especialização em Direito Processual Tributário, sob a orientação da Professora Mestre e Doutora Renata Elaine Silva.

São Paulo

2015

GISELA CRISTINA FAGGION BARBIERI

**ASPECTOS RELEVANTES DO PROCESSO
ADMINISTRATIVO FISCAL NO ÂMBITO DA LEGISLAÇÃO
FEDERAL**

Monografia apresentada à banca examinadora da Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão – COGEAE / PUC-SP, como exigência parcial para obtenção do certificado de especialização em Direito Processual Tributário, sob a orientação da Professora Mestre e Doutora Renata Elaine Silva.

BANCA EXAMINADORA

Professor (a):

Professor (a):

Professor (a):

RESUMO

A presente monografia tem como objetivo analisar os aspectos relevantes do processo administrativo fiscal, especificamente sob o enfoque da Legislação Federal, estudando com maiores detalhes o Decreto nº 70.235/72. No estudo visa-se fazer uma análise geral do processo administrativo, seus efeitos, sua utilidade, suas consequências práticas, os princípios que o norteiam, bem como fazer uma análise de suas fases, englobando no estudo tanto a fase não contenciosa, onde apenas existe a fiscalização do contribuinte, bem como a fase contenciosa, estudando-se os meios de defesa dos contribuintes, e a análise das câmaras de julgamento, até a definitividade das decisões administrativas.

Palavras chaves – Processo Administrativo Fiscal – Decreto nº 70.235/72 – Garantia Constitucional - Princípios Reguladores – Contencioso Administrativo – Meios de Defesa – CARF.

ABSTRACT

This monograph aims to analyze relevant aspects of the tax administrative process, specifically with a focus on Federal Legislation, studying in more detail Decree No. 70.235/72. In the study aims to make a general review of the administrative process, its effects, its utility, its practical consequences, the principles that guide and make an analysis of its phases, encompassing the study both non-contentious phase, where there is only the supervision of the taxpayer, as well as litigation, by studying the means of defense of the taxpayers, and the analysis of the trial chambers until the finality of administrative decisions.

Keywords – Fiscal Administrative Procedure - Decree No. 70.235/72 - Constitutional guarantee - Principles Governing - Administrative Litigation - Defense Media – CARF.

SUMÁRIO

I - INTRODUÇÃO	8
CAPÍTULO II – PRINCIPAIS ASPECTOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	10
II.1 - Garantia Constitucional	10
II.2- Relevância, Necessidade e Utilidade do PAF	12
II.3- Legislação de Regência	15
II.4 - Processo ou Procedimento Administrativo Fiscal	17
II.5 - O Processo Administrativo Fiscal e o Processo Judicial Tributário	20
II.6 - Coexistência dos cursos dos processos administrativo e judicial no âmbito tributário	23
CAPÍTULO III – PRINCÍPIOS NORTEADORES DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	26
III. 1 – Noções Gerais.....	26
III.2 – Princípios Constitucionais	28
III.2.1 – Princípio da Legalidade	28
III. 2.2 - Princípios do Contraditório e da Ampla Defesa.....	29
III. 2.3 – Princípio do Devido Processo Legal.....	30
III.2.4 – Princípio do Duplo Grau de Jurisdição	31
III.2.5 – Princípio da Segurança Jurídica.....	31
III.2.6 – Direito de Petição	32
III.3 – Princípios Gerais de Natureza Administrativa	33
III.3.1 – Princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado	33
III.3.2 - Princípio da Impessoalidade	33
III.3.3 – Princípio da Moralidade	34
III.3.4 - Princípio da Publicidade	35
III.3.5. Princípio da Eficiência	35
III.3.6 – Princípio da Proporcionalidade e Razoabilidade	36
III. 3.7 – Princípio da Finalidade	37
III.3.8 – Princípio da Motivação	37
III.4 – Princípios Específicos do Processo Administrativo Fiscal.....	38
III.4.1 – Princípio da Verdade Material	38
III.4.2 – Princípio do Informalismo Moderado	39

III.4.3 – Princípio da Oficialidade.....	40
III.4.4 - Princípio da Preclusão	41
III.4.5 – Princípio da Gratuidade.....	41
CAPÍTULO IV – FASES DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.....	43
IV. 1. Fase Não Contenciosa.....	43
VI.1.1 – O Início do Procedimento.....	43
IV.1.2 – A Fiscalização e seus efeitos	45
IV.1.3 – Comunicado dos Atos Processuais e Forma de Contagem dos Prazos	49
IV.1.4 – O Arrolamento de Bens e Direitos	52
IV.1.5 – A Consulta Fiscal	54
VI.1.6 – Denúncia Espontânea.....	57
IV. 2. Fase Contenciosa – Fase de Defesa.....	58
IV.2.1. – As possibilidades de atuação do contribuinte frente ao crédito tributário e seus efeitos	58
IV.2.1.1 – Do cumprimento da obrigação pelo contribuinte.....	58
IV.2.1.2 – Revelia	59
IV.2.1.3 – Revisão de ofício do lançamento	59
IV.2.1.4 – O oferecimento de impugnação	60
IV.2.2. – Instrução do processo e ônus da prova	61
IV.2.3. – Julgamento de 1ª Instância.....	65
IV.2.4. – Os recursos e as instâncias de julgamento.....	66
IV.2.4.1 - Recurso Voluntário e Recurso de Ofício.....	66
IV.2.4.2 - O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF	67
IV.2.4.3 - Recursos em face das decisões de 2º instância.....	69
IV.2.4.4 - A definitividade das decisões no âmbito administrativo	71
V – CONCLUSÃO.....	73
BIBLIOGRAFIA	75

I - INTRODUÇÃO

Conforme artigo 5º da Constituição Federal de 1988, o processo administrativo tributário é uma garantia fundamental do administrado, na medida em que lhe assegura o direito de petição aos Poderes Públicos contra a ilegalidade ou abuso de poder, o devido processo legal, o direito à ampla defesa e ao contraditório.

É cediço que o processo administrativo fiscal é um instrumento importante para solução de conflitos, de forma mais célere e econômica, tanto para o contribuinte como para o próprio Fisco, tendo por objetivo o autocontrole do ato administrativo do lançamento e o acertamento do crédito tributário, visando, em última análise, a efetiva justiça fiscal.

Atualmente, a Administração Pública aplica o Direito Tributário em consonância com as regras estabelecidas pelo Processo Administrativo Fiscal, o chamado PAF, o qual será estudado no presente trabalho.

O disciplinamento do processo administrativo fiscal já é objeto de estudo há muito tempo, pois existem diversas iniciativas da própria Administração Pública para modernizá-lo e compatibilizá-lo com as necessidades de efetiva justiça.

O presente estudo propõe-se a analisar de uma forma geral as normas, doutrinas, jurisprudência e os principais aspectos relevantes sobre o PAF – Processo Administrativo Fiscal.

Logo no primeiro capítulo vamos analisar os principais aspectos do processo administrativo, percorrendo estudos sobre como ele é uma garantia constitucional aos contribuintes, sua relevância, utilidade e necessidade, a legislação aplicável ao tema, vamos entender as diferenças entre processo administrativo e processo judicial tributário e, por fim, faremos uma explanação sobre coexistência de curso dos processos administrativo e judicial em matéria tributária e quais são suas consequências práticas.

Na sequência explanam-se os princípios dirigentes do contencioso administrativo tributário, notadamente os de natureza constitucional, administrativa e específica.

Prosseguindo, vamos analisar as fases do processo administrativo fiscal, quais sejam, a fase não contenciosa, onde acontece, por exemplo, a fiscalização, e posteriormente, passaremos para a análise da fase contenciosa, onde acontecem, por exemplo, as defesas e os julgamentos.

Por fim, no desfecho do trabalho, é emitido posicionamento acerca da atualidade do processo administrativo fiscal e como o mesmo vem sendo utilizado na prática pela Administração Pública.

Vale observar, por derradeiro, que este estudo compreenderá, exclusivamente, a análise do processo administrativo fiscal no âmbito federal.

CAPÍTULO II – PRINCIPAIS ASPECTOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

II.1 - Garantia Constitucional

O legislador constituinte confere direito e garantia constitucional fundamental ao contribuinte de percorrer a esfera administrativa tributária, de maneira a garantir a ampla defesa, por meio do devido processo legal, não havendo quaisquer óbices para isso, de maneira irrestrita e incondicional.

Dessa forma, o artigo 5º, inciso LV, da Carta Magna, no intuito de atribuir essa garantia constitucional ao PAF, estabelece:

Art. 5º:

(...)

LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Nas palavras de Fábio Soares de Melo¹, o processo administrativo:

Decorre das divergências oriundas da relação Fisco e contribuinte. De um lado, encontra-se o Fisco, que almeja o recebimento de determinada quantia considerada como devida, decorrente do descumprimento de obrigação principal e/ou acessória; e de outro, o contribuinte, que sustenta a impossibilidade de sua exigência por entendê-la como indevida.

A fim de se obter a solução dos conflitos existentes entre os contribuintes e o Fisco, deve haver a previsão de um processo administrativo tributário, além do processo judicial, em que sejam asseguradas as garantias constitucionais de contraditório e ampla defesa, bem como dos meios e recursos a eles inerentes.

Nesse contexto, Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López² observam que:

¹ MELO, Fábio Soares de. *Processo Administrativo Tributário: Princípios, Nulidades e Efeitos Jurídicos*. 2009. 175 p. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário), Pontifício Universidade Católica de São Paulo, 2009, p. 17.

² NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p 24/25.

O texto constitucional, ao empregar as expressões “litigantes” e “processo administrativo” e nele garantindo o exercício dos direitos do “contraditório” e da “ampla defesa”, explicita a existência, antes controversa, de “lide administrativa” e confere competência ao processo administrativo para prevenção de conflitos de interesse que envolvam a Administração Pública.

Ainda, além do inciso LV, artigo 5º da Constituição Federal, necessário mencionar que o processo administrativo tributário decorre também da aplicação do inciso LIV do mencionado artigo, pois dispõe que *“ninguém será privado de sua liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”*. Ainda, a alínea ‘a’ do inciso XXXIV, do mesmo artigo, estabelece que *“são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas (...) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder”*.

O artigo 146, inciso III, alínea ‘b’, da Constituição Federal, sobre esse tema, prevê que a lei complementar deve estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação tributária, crédito tributário e seu lançamento.

No âmbito da legislação infraconstitucional, a garantia do processo administrativo encontra amparo em diversos artigos do Código Tributário Nacional, aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, recepcionado pela Constituição Federal como *status* de lei complementar, especificamente nos artigos 145, 151, inciso III e artigo 201, *in verbis*:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I – impugnação do sujeito passivo;

II – recurso de ofício;

III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149. (...).

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo administrativo; (...).

Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou decisão final proferida em processo regular. (...).

Da análise dos artigos acima mencionados, Fábio Soares de Melo³ conclui:

(i) o lançamento é passível de revisão pela autoridade competente em razão da impugnação pelo sujeito passivo na esfera administrativa; (ii) as reclamações apresentadas e os recursos interpostos pelo sujeito passivo suspendem a exigibilidade do crédito tributário; e (iii) a Fazenda Pública apenas poderá inscrever a dívida ativa para posterior cobrança na esfera judicial, na hipótese de haver, previamente, um processo regular, cuja decisão tenha reconhecido a existência da referida dívida e que se tenha esgotado o respectivo prazo para pagamento. Destarte, importante observar que resulta da interpretação sistemática do próprio Código Tributário Nacional (CTN) a existência do processo administrativo tributário.

Diante de todo o acima exposto, conclui-se que tanto a Constituição Federal quanto o Código Tributário Nacional asseguram ao contribuinte o processo administrativo fiscal, como instrumento dos ajustes das relações tributárias, devidamente amparados pela ampla defesa e contraditório, sem quaisquer limitações aos recursos necessários para o exercício desses direitos de forma ampla e irrestrita.

II.2- Relevância, Necessidade e Utilidade do PAF

O crédito tributário pode ser satisfeito por meio de uma cobrança amigável, não sendo necessária a inscrição em dívida ativa e a posterior cobrança via execução fiscal. Entretanto, em não havendo a satisfação amigável entre o Fisco e contribuinte administrativamente, para ser cobrado via judicial, necessita de prévia inscrição em dívida ativa pela autoridade competente, desde que atendidos os requisitos da certeza e liquidez.

No entanto, não parece razoável permanecer na cobrança de um crédito tributário que foi indevidamente constituído ou que o ato administrativo de lançamento não goze dos requisitos necessários à sua formação.

³ MELO, Fábio Soares de. *Processo Administrativo Tributário: Princípios, Nulidades e Efeitos Jurídicos*. 2009. 175 p. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário), Pontifício Universidade Católica de São Paulo, 2009, p. 18

O ato administrativo de lançamento, de acordo com o Código Tributário Nacional, é o principal ato administrativo tributário, sendo que para ser válido, a autoridade administrativa deve verificar a ocorrência do evento imponible, procedendo a descrição do conceito do fato e enquadrando-o no conceito da norma jurídica tributária a fim de que se extraia suas consequências jurídicas que conduzem à determinação do montante da obrigação tributária e da individualização dos sujeitos ativo e passivo da relação tributária⁴.

Com efeito, se um lançamento abusivo, ou com erros e defeitos, só pudesse ser objeto de impugnação na esfera judicial, isso significaria maiores ônus econômicos para as partes. Para o contribuinte, porque este deveria contratar advogado para defender seu direito; para o Estado, porque teria que arcar com as verbas de sucumbência e, indiretamente, com os custos de funcionamento da máquina judiciária.

Assim, necessário se faz evitar e prevenir cobranças indevidas buscando preservar o respeito à legalidade, à verdade material e à própria segurança jurídica que devem nortear a execução do crédito tributário desde seu lançamento.

Essas razões já são suficientes para justificar a necessidade e a existência de um processo administrativo prévio para a solução dos litígios de natureza jurídica tributária no âmbito da Administração Pública.

Eduardo Domingos Bottalo concorda com as palavras de José Eduardo de Soares Melo, ao mencionar que o processo administrativo tornou-se imprescindível em razão de sua dignidade constitucional⁵.

Celso Antônio Bandeira de Mello, sobre o tema, discorre da seguinte forma:

⁴ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 183.

⁵ BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de Processo Administrativo Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 33.

Uma vez que a vontade administrativa do Estado é formada na sequência que se denomina “procedimento administrativo”, discipliná-lo é o meio idôneo para mantê-la sob controle. Assim, antes que desemboque em sua conclusão final – antes, pois, de se fazer eventualmente gravosa a alguém –, pode-se zelar por seu correto e prudente encaminhamento.⁶

Prossegue, ainda falando sobre o mesmo tema:

Com acerto, os especialistas observam que o procedimento administrativo atende a um duplo objetivo: a) resguardar os administrados; e b) concorre para uma atuação administrativa mais clarividente.

(a) Quanto ao primeiro objetivo, salienta-se que enseja ao administrado a possibilidade de que sua voz seja ouvida antes da decisão que irá afetá-lo.

(...)

(b) Concorre para uma decisão mais bem informada, mais conseqüente, mas responsável, auxiliando, assim, a eleição da melhor solução para os interesses públicos em causa, pois a Administração não se faz de costas para os interessados, mas, pelo contrário, toma em conta aspectos relevantes por eles salientados e que, de outro modo, não seriam, talvez, sequer vislumbrados⁷.

Assim, o processo administrativo tributário vem se consubstanciando em um meio útil na busca da pacificação e do equilíbrio da relação jurídica tributária, firmada entre o Estado (sujeito ativo) e contribuinte (sujeito passivo).

Dessa forma, embora o processo administrativo fiscal não tenha poder jurisdicional, a sua existência se justifica e se faz necessária por oferecer, dentre outras, de forma bem resumida, as seguintes vantagens: (i) dispensa formalidades excessivas e complexos ritos processuais - o contribuinte não será obrigado a se fazer representar por intermédio de advogado, como ocorre no processo judicial; (ii) possibilita à Administração a oportunidade de rever o ato de lançamento praticado pelos seus agentes, em conformidade com as Súmulas nº 346 e nº 473, editadas pelo Supremo Tribunal Federal - STF⁸, em observância ao poder de autotutela administrativa; (iii) é gratuito; (iv) suspende a exigibilidade do crédito tributário enquanto a matéria estiver pendente de apreciação nos órgãos julgadores, em virtude de impugnação ou recurso administrativo.

⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 501.

⁷ *Ibid.*, p. 501/502.

⁸ Súmula 346, do STF: A Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos. Súmula 473, do STF: A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revoga-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Não restam dúvidas, portanto, da relevância, necessidade e utilidade do processo administrativo fiscal tributário, o qual possui efetiva dignidade constitucional.

II.3- Legislação de Regência

Inicialmente, vale observar que, conforme acima já explanado, esse trabalho foca o estudo do processo administrativo fiscal apenas no âmbito federal. Pois bem, passemos a análise da legislação que rege o PAF.

Por ocasião da elaboração do Anteprojeto do Código Tributário Nacional, chegou-se a incluir um livro especificamente destinado ao processo administrativo tributário. Contudo, referido livro, bem como o destinado especificamente ao processo judicial tributário, foi retirado da proposta original, deixando a matéria processual, referente ao processo administrativo, à mercê das leis específicas que seriam encaminhadas ao Legislativo.

Em 1969 foi editado o Decreto-lei nº 822, o qual foi apoiado em ato institucional, delegando competência para o Poder Executivo legislar sobre processo fiscal. Daí, surgiu o Decreto nº 70.235/72, objetivando a regulação do processo administrativo federal relativo à exigência de créditos tributários federais, empréstimos compulsórios e de consulta. O Decreto nº 70.235/72 tem força de lei e somente pode ser alterado por lei ordinária.

Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Matínez López⁹ comentam o objetivo de referido Decreto, *in verbis*:

Esta norma processual visava suprir a necessidade de codificação do processo administrativo fiscal, mas, em virtude da falta da sistemática adequada e de sua abrangência restrita, com vários procedimentos típicos da atividade tributária deixados à margem da regulação (v.g., procedimentos relativos à penalidade, repetição de indébito, perdimento de mercadoria, outorga de isenções e incentivos fiscais), não alcançou o fim a que se propunha.

⁹ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 26.

Assim, em 1999, foi editada a Lei nº 9.784, retomando-se, dessa forma, o caminho da sistematização do processo administrativo.

Por meio dessa Lei foram introduzidas no processo administrativo normas gerais de aplicação, estabelecendo critérios processuais e direitos e deveres dos administrados. Também, por meio de mencionada Lei buscou-se a uniformização das regras para Administração direta e indireta federal, inclusive no que concerne aos Poderes Legislativo e Judiciário, no âmbito das atribuições administrativas, abrangendo também, matéria disciplinar e licitações e desapropriações¹⁰.

Vale mencionar que as normas instituídas pela lei nº 9.784/99 apenas incidem no âmbito da administração federal. Porém, podem os demais entes da Federação utilizar-se da legislação por analogia.

Posteriormente, no ano de 2009, foi editada a Lei nº 11.941, resultante da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008. Referida Lei alterou dispositivos específicos da legislação federal no campo do direito tributário. Por exemplo, alterou a estrutura do então Conselho de Contribuintes, dando-lhe novo nome e formato. O Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda e a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) foram unificados em um único órgão denominado Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, hoje o tão conhecido CARF.

Vale destaque ainda as seguintes alterações: i) redução do número de Conselheiros por Turma Julgadora, de oito para seis, respeitada a paridade; ii) eliminação do recurso especial privativo da Fazenda Nacional, em caso de decisão não unânime; iii) atribuição, ao Pleno, da competência de uniformização de decisões divergentes entre as Turmas, por meio de Resolução; iv) eliminação do recurso de agravo contra decisões que não admitem o recurso especial; e v) criação do Comitê de Seleção de Conselheiros para selecionar e avaliar a escolha de novos conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

¹⁰ *Ibid.*, p. 26.

Por fim, diante de várias leis e normas que regem o processo administrativo, contencioso, fiscalização, autuação, consulta, representação fiscal para fins penais, compensação e restituição de matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, em 2011, foi editado o Decreto nº 7.574, visando consolidar toda essa legislação.

Referido decreto regulamenta, dentre outros assuntos, o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União e o processo de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal.

Embora ele não inove em nada (e nem poderia), é útil pois reúne, de forma muito bem sistematizada, disposições constantes em diversos outros atos normativos.

De qualquer maneira, vale ressaltar que no momento oportuno (Capítulo III) vamos estudar o PAF à luz do Decreto nº 70.235/72.

II.4 - Processo ou Procedimento Administrativo Fiscal

Conceituando o processo administrativo, surgem dúvidas no tocante à sua denominação: processo ou procedimento. Com a evolução da doutrina processual, tornou-se necessário fazer essa diferenciação.

Sobre esse tema, Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López¹¹ pontuam que:

Tal definição terminológica é particularmente relevante na atividade de constituição do crédito tributário pela Fazenda Pública, pois permite distinguir as situações submetidas à tutela processual. A partir do momento em que se considera existente um verdadeiro processo, impõe-se a aplicação dos princípios de ampla defesa e do contraditório inerentes ao devido processo legal; se, por outro lado, considera-se a fase apenas procedimental, a atividade administrativa pode ser inquisitória e destinada tão somente à formalização da pretensão estatal.

¹¹ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 29.

Hely Lopes Meirelles¹², ao seu turno, ressalta:

O processo, portanto, pode realizar-se por diferentes procedimentos, consoante a natureza da questão a decidir e os objetivos da decisão. Observamos, ainda, que não há processo sem procedimento, mas há procedimentos administrativos que não constituem processo, como, por exemplo, os de licitações e concursos. O que caracteriza o processo é o ordenamento de atos para a solução de uma controvérsia; o que tipifica o procedimento de um processo é o modo específico do ordenamento desses atos.

James Marins, por sua vez, afirma que as etapas procedimentais e processuais da atividade lançadora praticada pela Administração Pública, no entanto, não podem ser confundidas até porque se regem por distintos postulados, sendo que, via de regra, a atividade procedimental precede a etapa contenciosa¹³.

Assim, podemos concluir que processo e procedimento possuem clássica diferenciação quanto aos seus conteúdos jurídicos, pois o primeiro retrata a relação jurídica específica e o segundo define o desenrolar dos atos e fatos que configuram o caminho que se percorre para chegar ao ato final.

Sinteticamente, pode-se aduzir que o procedimento é a forma de desenvolvimento dos atos processuais, enquanto o processo reúne os atos harmônicos e coordenados, praticados pelos sujeitos processuais de acordo com regras e princípios previstos em lei, visando assegurar a unidade do conjunto para a solução da lide.

Nessa esteira, James Marins destaca que no direito tributário devemos enfrentar o dualismo procedimento e processo em três regimes jurídicos diferentes, quais sejam: 1º - procedimento enquanto caminho para consecução do ato de lançamento (inclusive fiscalização tributária e imposição de penalidades); 2º -

¹² MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 29. ed., São Paulo: Malheiros, 2004, p. 658.

¹³ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 146.

processo como meio de solução administrativa de conflitos fiscais; e 3º - o processo como meio de solução judicial dos conflitos fiscais¹⁴.

Na ação fiscal de determinação e exigência de crédito tributário, o procedimento vai desde a fiscalização até a formalização do ato administrativo de lançamento ou de aplicação de penalidade. O lançamento aparece como etapa intermediária entre o procedimento e o processo. O procedimento é a fase de fiscalização e apuração, com o objetivo de alcançar o lançamento.

Nesta etapa fiscalizatória não há que se falar em contraditório ou ampla defesa, já que inexiste qualquer pretensão fiscal exigida

Entretanto, nem sempre o lançamento será precedido de procedimento. Há casos em que a Administração utiliza-se de dados pré-fixados para o lançamento do tributo.

Com a realização do lançamento, por meio de Auto de Infração ou Notificação de Lançamento, ganha exigibilidade o crédito tributário, o que confere ao contribuinte as opções de pagar ou de impugnar a pretensão fiscal.

Se o contribuinte optar pelo pagamento, extingue-se o crédito tributário e com ele a relação jurídica tributária. Neste caso, não há que se falar em processo.

Entretanto, se houver interposição de impugnação dentro do prazo legal, instaurar-se-á a fase litigiosa, passando a assistirem ao contribuinte as garantias constitucionais e legais do devido processo legal.

Conclui-se, dessa forma, que na atividade administrativa fiscal é visível a distinção entre processo e procedimento. Como regra geral, o procedimento precede o processo.

¹⁴ *Ibid.*, p. 143.

Entretanto, no presente estudo, não cabe uma posição exaustiva das diversas posições a respeito das distinções entre processo ou procedimento.

Por fim, nas palavras de Alberto Xavier¹⁵, essa questão, mais de terminologia do que substância, já estaria superada, pois o próprio texto constitucional consagra o conceito de processo, identificando-o pelo critério de litígio, como resulta da referência a litigantes, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da CF.

II.5 - O Processo Administrativo Fiscal e o Processo Judicial Tributário

Em geral, o processo tributário é constituído por um conjunto de atos administrativos ou judiciais tendentes à apuração de obrigação tributária ou do descumprimento desta, com o objetivo de resolver controvérsias entre o Fisco e o contribuinte.

Segundo Cleide Previtali Cais¹⁶, existem três hipóteses que representam a contestação do contribuinte ao lançamento:

Essa discussão do contribuinte inconformado com o lançamento pode versar sobre a *existência da obrigação* (o contribuinte pode negar a própria obrigação sustentando que o fato gerador não ocorreu, ou que, se ocorrido, não tem identificação com o fato tipificado pela lei); sobre as *características da obrigação* (o contribuinte, sem negar a existência da obrigação, entende que a verificação do fato gerador não foi corretamente feita pelo Fisco, por força de que a obrigação não tem as características que lhe foram atribuídas pelo lançamento); e sobre o *montante da obrigação* (quando entende que o montante deve ser o menor que o exigido).

Ainda, pode existir antes de efetuado o lançamento, como por exemplo, direito a alguma isenção, ou após a extinção da obrigação tributária, como por exemplo, direito a uma restituição por pagamento indevido.

Conforme menciona Cleide Previtali Cais, nesse momento abrem-se duas portas ao contribuinte: travar sua discussão perante a instância administrativa

¹⁵ XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 4.

¹⁶ CAIS, Cleide Previtali. *O Processo Tributário*. 7 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 222.

ou ingressar diretamente no Poder Judiciário, sendo esse o entendimento resultante do art. 5º, inciso XXXV da Constituição Federal, que consagra o princípio do amplo acesso ao Judiciário¹⁷.

Referido princípio é uma garantia fundamental, não podendo a lei introduzir restrições ao seu ingresso pelo contribuinte.

Pois bem, optando o contribuinte primeiramente pela discussão na via administrativa ele:

(...) não responde pelas despesas de custas e honorários periciais e advocatícios e pode lançar mão dos meios de defesa permitidos nessa fase, obedecendo às normas que regulam o processo e o procedimento administrativos.

Em senda administrativa, o contencioso tributário constitui como uma *continuação*, ou *antecipação*, ou, ainda, a *reabertura do processo de lançamento*, que fica suspenso até sua decisão final, a qual constituirá o lançamento definitivo.

Outra característica do contencioso tributário em via administrativa decorre dessa primeira, já que essa discussão sempre resulta da *iniciativa do contribuinte*, enquanto o *lançamento sempre é de iniciativa do Fisco*.¹⁸

Se o contribuinte porém, optar por abrir mão da via administrativa, e percorrer diretamente a via judiciária, ele pode se valer de várias ações, quais sejam: ação declaratória (é promovida em face do ente público com a finalidade de se reconhecer a existência ou inexistência de dada relação jurídica tributária); ação de repetição de indébito (visa a obter o reconhecimento de direito à devolução de tributo pago indevidamente); ação anulatória de débito fiscal (possui o escopo de obter a nulidade do ato que constituiu o crédito tributário); mandado de segurança (utilizado para afastar qualquer ato de autoridade pública que afronte direito líquido e certo); a ação popular (dirigida a anular os atos lesivos ao patrimônio público) e ainda opor embargos à execução fiscal e exceção de pré-executividade, assumindo nesses dois casos, posição ativa contra a execução fiscal instaurada pela Fazenda Pública.

Ainda, é possível outras atuações em juízo, como por exemplo, medidas cautelares e ação de consignação de pagamento e ação monitória.

¹⁷ *Ibid.*, p. 223.

¹⁸ *Ibid.*, p. 223.

Todas as ações acima mencionadas estão sujeitas às normas do Código de Processo Civil.

Vale aqui elencar peculiaridades do processo judicial tributário, levantadas por vários doutrinadores, que o distingue do contencioso administrativo fiscal: i) controle externo da legalidade: o Poder Judiciário controla os atos praticados pela Administração; ii) relação triangular: estão presentes os três elementos subjetivos que lhe são típicos: o autor, o réu e o julgador; iii) formalismo: é revestido de aspectos e regras determinados por dispositivos legais; iv) obedece ao Princípio da Verdade Formal: o juiz deve ater-se às provas indicadas, no devido tempo, pelas partes, obedecendo ao brocado "o que não está nos autos, não está no mundo"; v) definitividade dos julgados: das decisões judiciais em última instância não se pode mais interpor recurso; vi) poder expropriatório: a ação de execução fiscal pode resultar na perda, por parte do sujeito passivo, de parte de seu patrimônio, com o objetivo de cumprir a decisão que lhe tenha sido desfavorável; vii) a lei de regência é de competência privativa da União, que legisla sobre direito processual, conforme o artigo 22 da Constituição Federal; viii) privilégios processuais da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: possuem prazo em quádruplo para contestar, prazo em dobro para recorrer, direito a execução por precatórios e a duplo grau obrigatório em caso de decisões a eles contrárias.

Ademais, o processo judicial, diferentemente do processo administrativo, somente tem a suspensão da exigibilidade do crédito tributário se for oferecida garantia ou concedida antecipação de tutela ou liminar ao autor. O que, muitas das vezes, representa um óbice ao contribuinte para questionar a cobrança ilegal de tributos, principalmente àqueles de poucos recursos financeiros

Por fim, cumpre ressaltar que, caso haja propositura de ação judicial pelo contribuinte, o processo administrativo terá o seu curso cessado, em face da reserva jurisdicional contemplada no sistema brasileiro, consoante o artigo 38, parágrafo único, da Lei das Execuções Fiscais. Esta renúncia às instâncias administrativas diz respeito, apenas, à matéria comum aos dois processos e está fundamentada no fato

de as decisões judiciais serem autônomas e definitivas. Porém, esse é o estudo do próximo subitem desse capítulo. Vejamos.

II.6 - Coexistência dos cursos dos processos administrativo e judicial no âmbito tributário

O artigo 38, parágrafo único, da Lei das Execuções Fiscais - Lei nº 6.830/80, assim prevê:

Art. 38. A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito, ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

Parágrafo único. A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

Analisando o parágrafo único do artigo acima citado, Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka¹⁹ nos ensinam:

O parágrafo em questão tem como pressuposto o princípio da jurisdição una, ou seja, que o ato administrativo pode ser controlado pelo Judiciário e que apenas a decisão deste é que se torna definitiva, com o trânsito em julgado, prevalecendo sobre eventual decisão administrativa que tenha sido tomada ou pudesse vir a ser tomada. Considerando que o contribuinte tem direito a se defender na esfera administrativa mas que a esfera Judicial prevalece sobre a administrativa, não faz sentido a sobreposição dos processos administrativo e judicial.

E prosseguem da seguinte forma:

A opção pela discussão judicial, antes do exaurimento da esfera administrativa, demonstra que o contribuinte desta abdicou, levando o seu caso diretamente ao Poder ao qual cabe dar a última palavra quanto à interpretação e à aplicação do Direito, o Judiciário. Entretanto, tal pressupõe identidade de objeto nas discussões administrativa e judicial²⁰.

¹⁹ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 560.

²⁰ Ibid., p. 560.

No caso de coexistência de duas instâncias diversas (administrativa e judicial), da mesma discussão, poderia ensejar decisões contraditórias, violando, com isso, o princípio da segurança jurídica²¹.

O exaurimento da esfera administrativa, porém, não constitui condição para o ingresso em Juízo. Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka²² se manifestam sobre esse ponto da seguinte forma:

Tendo em conta que nenhuma lesão ou ameaça a direito pode ser subtraída do conhecimento do Judiciário (art. 5º, XXXV, da CF), seria absolutamente inconstitucional exigir o exaurimento da esfera administrativa como condição para o ingresso em Juízo. No momento em que há lançamento contra o contribuinte ou que ele se acha ameaçado de sofrer as consequências de qualquer ato ilegal ou abusivo da autoridade fiscal, tem interesse jurídico para demandar.

Nesse sentido, já se manifestou o Supremo Tribunal Federal. Veja-se

EMENTA: CONSTITUCIONAL. PROCESSUAL TRIBUTÁRIO. RECURSO ADMINISTRATIVO DESTINADO À DISCUSSÃO DA VALIDADE DE DÍVIDA ATIVA DA FAZENDA PÚBLICA. PREJUDICIALIDADE EM RAZÃO DO AJUIZAMENTO DE AÇÃO QUE TAMBÉM TENHA POR OBJETIVO DISCUTIR A VALIDADE DO MESMO CRÉDITO. ART. 38, PAR. ÚN., DA LEI 6.830/1980. O direito constitucional de petição e o princípio da legalidade não implicam a necessidade de esgotamento da via administrativa para discussão judicial da validade de crédito inscrito em Dívida Ativa da Fazenda Pública. É constitucional o art. 38, par. ún., da Lei 6.830/1980 (Lei da Execução Fiscal - LEF), que dispõe que "a propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo [ações destinadas à discussão judicial da validade de crédito inscrito em dívida ativa] importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto". Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento. (RE 233582, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 16/08/2007, DJe-088 DIVULG 15-05-2008 PUBLIC 16-05-2008 EMENT VOL-02319-05 PP-01031)

Sobre o mesmo tema, há também Súmula editada pela Administração Pública no seguinte sentido:

Súmula CARF 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto

²¹ CAIS, Cleide Previtalli. *O Processo Tributário*. 7 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 247.

²² PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 561.

do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Vale lembrar que a opção do contribuinte da discussão na via judicial, importa em renúncia da via administrativa, e não apenas em suspensão da discussão naquela esfera. Nesse sentido, já se manifestou o C. Superior Tribunal de Justiça (stj, 1ª t., EDcl no REsp 840.556/AM, Rel Ministro LUIZ FUX, abr/07).

Empregando algum remédio processual o contribuinte renuncia ao poder de recorrer e desiste do recurso interposto na esfera administrativa, tendo em vista a supremacia da atividade jurisdicional sobre a Administração Pública.

No entanto, a aplicação do artigo 38 da Lei das Execuções Fiscais pressupõe a plena identidade de objeto nas discussões administrativas e judiciais.

Sobre esse ponto, Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka nos ensinam:

Entretanto, tal pressupõe identidade de objeto nas discussões administrativa e judicial. Caso a ação anulatória fira, e.g., a questão da constitucionalidade da norma tributária impositiva e o recurso administrativo se restrinja a discussões quanto à apuração do valor devido, em razão de questões de fato, não haverá a identidade que tornaria sem sentido a concomitância das duas esferas.

Sobre esse ponto, vale transcrever trecho de julgado do Ministro Luiz Fux, nos autos do EDcl no Resp nº 840.556/AM, julgado em abril de 2007:

(...) 5. Originárias de uma mesma relação jurídica de direito material, descipienda a defesa na via administrativa quando seu objeto subjugar-se ao versado na via judicial, face a preponderância do mérito pronunciado na instância jurisdicional. 6. *Mutatis mutandis*, mencionada exclusão não pode ser tomada com foros absolutos, porquanto, *a contrario sensu*, torna-se possível demandas paralelas quando o objeto da instância administrativa for mais amplo que a judicial. (...)

Por fim, também é importante mencionar que o parágrafo único do artigo 38 da LEF não é aplicável no caso de propositura de mandado de segurança coletivo, pois possuem partes e objeto distintos do processo administrativo.

CAPÍTULO III – PRINCÍPIOS NORTEADORES DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

III. 1 – Noções Gerais

Passemos a analisar os princípios aplicáveis ao processo administrativo fiscal – PAF. Verificamos que muitos deles possuem origem na Constituição e alguns foram desenvolvidos por meio dos estudos do direito administrativo. Outros, porém, são específicos do processo administrativo fiscal – PAF.

Nas palavras de Fábio Soares de Melo²³ o sistema jurídico apresenta rigidez em sua hierarquia normativa, de forma que:

(...) as normas jurídicas inferiores encontram fundamento de validade nas normas jurídicas superiores até que se alcance o Texto Constitucional, de maneira que a unidade do ordenamento deriva da relação de interdependência e irradiação de efeitos decorrentes das aludidas normas jurídicas.

A esse respeito Hugo de Brito Machado Segundo²⁴ nos ensina que:

(...) A imprevisibilidade das situações futuras, porém, torna insuficiente um ordenamento jurídico composto apenas de regras, pois os fatos futuros não ocorrem exatamente tal como descritos nas regras anteriormente elaboradas.

Nesse contexto, assumem a importância os princípios, espécie da norma jurídica que não prevê hipóteses nem prescreve determinadas condutas, mas sim consagra determinados valores, fins ou objetivos, a serem seguidos, na medida do que for jurídica e factualmente possível, na elaboração e aplicação de outros princípios, e especialmente das regras jurídicas.

Sobre princípios, o renomado autor Celso Antônio Bandeira de Mello²⁵, nos ensina:

Cumpre, pois, inicialmente, indicar em que sentido estamos a tomar o termo *princípio*, tal como vimos fazendo desde 1971, quando então pela primeira vez enunciamos a acepção que lhe estávamos a atribuir. À época dissemos:

²³ MELO, Fábio Soares de. *Processo Administrativo Tributário: Princípios, Nulidades e Efeitos Jurídicos*. 2009. 175 p. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário), Pontifício Universidade Católica de São Paulo, 2009, p. 23.

²⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 13.

²⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p.53/54.

“Princípio é, pois, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para exata compreensão e inteligência delas, exatamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe dá sentido harmônico”. Eis porque: “violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio violado, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.

E sobre a importância dos estudos dos princípios, e a gravidade sobre sua violação, Fábio Soares de Melo²⁶ conclui:

(...) os princípios abrangem proposições relevantes que têm o intuito de servir de base a determinada ordem de conhecimento sobre a qual se fundamenta a inteligência das normas jurídicas; e verdadeiros vetores que devem ser seguidos tanto pelo legislador quanto pelo aplicador das normas jurídicas, matrizes e pilares essenciais ao ordenamento jurídico e ao sistema processual.

Dessa forma, parece-nos evidente que a violação de determinado princípio apresenta-se com maior gravidade à transgressão de uma norma, resultando em graves consequências ao sistema jurídico.

Conclui-se, portanto, que os princípios possuem grande importância no sistema jurídico e, igualmente, no subsistema processual tributário, posto que aqui também informam rumos a serem seguidos para que as decisões proferidas no âmbito do processo administrativo tributário alcancem seu fim maior, qual seja, o da efetiva justiça fiscal.

Pois bem, passemos a discorrer primeiramente sobre os princípios de natureza constitucional, e posteriormente sobre os princípios de natureza administrativa e sobre os princípios específicos aplicáveis ao processo administrativo fiscal.

²⁶ MELO, Fábio Soares de. *Processo Administrativo Tributário: Princípios, Nulidades e Efeitos Jurídicos*. 2009. 175 p. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário), Pontifício Universidade Católica de São Paulo, 2009, p. 27.

III.2 – Princípios Constitucionais

III.2.1 – Princípio da Legalidade

Esse é um dos princípios de maior relevância em nosso ordenamento jurídico.

O artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal determina que “*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*”.

Ainda, referido princípio vem reproduzido na qualidade de legalidade administrativa no artigo 37, e em caráter de estrita legalidade em matéria tributária, no artigo 150, I, ambos também do Texto Constitucional²⁷.

A Lei 9.784/99, em seu artigo 2º, caput, estabelece o princípio da legalidade, e em seu parágrafo único, inciso I, determina sua atuação conforme a lei e o direito.

Nas palavras de Cleide Previtalli Cais²⁸, o princípio da legalidade é:

(...) vinculado aos princípios do contraditório e do direito à ampla defesa, assegurados com o objetivo de prestigiar e dar eficiência ao princípio da segurança jurídica. (...)

O princípio da legalidade deve ser aplicado tanto no seu aspecto formal, como no substancial, regulando, respectivamente, o rito procedimental e as decisões proferidas no curso processual.”

Fábio Soares de Melo, conclui a respeito desse tema:

Ressaltamos que o princípio da legalidade confere à Administração Pública a maneira de sua atuação, estabelecendo, de forma criteriosa, suas respectivas atribuições e limites, além de outorgar os poderes jurídicos inerentes ao desenvolvimento de suas atividades, inclusive quanto ao papel desempenhado no processo administrativo tributário.

²⁷ CAIS, Cleide Previtalli. *O Processo Tributário*. 7 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 229.

²⁸ *Ibid.*, p.229/230.

III. 2.2 - Princípios do Contraditório e da Ampla Defesa

Referidos princípios encontram-se estabelecidos no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, que dispõe que “*aos litigantes em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.*”

Alberto Xavier²⁹ nos ensina que direito de defesa e contraditório, são manifestações do princípio mais amplo do devido processo legal, consagrado no XIV aditamento à Constituição dos Estados Unidos da América.

Sobre a ampla defesa, o professor prossegue nos ensinando:

O direito de ampla defesa reveste hoje a natureza de um direito de audiência (*audi alteram partem*), nos termos do qual nenhum ato administrativo poderá ser praticado de modo definitivo sem que a este tenha dada a oportunidade de apresentar as razões (fatos e provas) que achar convenientes à defesa dos seus interesses.³⁰

Já sobre o princípio do contraditório, Alberto Xavier esclarece:

O princípio do contraditório encontra-se relacionado com o princípio da ampla defesa por um vínculo instrumental: enquanto o princípio da ampla defesa afirma a existência de um direito de audiência do particular, o princípio do contraditório reporta-se ao modo de seu exercício. Esse modo de exercício, por sua vez, caracteriza-se por dois traços distintos: a paridade das posições jurídicas das partes no procedimento ou no processo, de tal modo que ambas tenham a possibilidade de influir, por igual, na decisão (“princípio da igualdade de armas”); e o caráter dialético dos métodos de investigação e de tomada de decisão, de tal modo que a cada uma das partes seja dada a oportunidade de contradizer os fatos alegados e as provas apresentadas pela outra³¹.

Conclui-se, portanto, que ambos os princípios constituem-se pelo direito garantido ao contribuinte de tomar conhecimento de todas as informações que são inerentes à necessidade de oferecimento de defesa/recurso. Ou seja, garantem a informação a ser passada pela administração, e o direito de ampla reação a todos os

²⁹ XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 6.

³⁰ *Ibid.*, p. 7.

³¹ *Ibid.*, p. 10.

fatores que se encontrem, no entender do contribuinte, em desconformidade com os preceitos estabelecidos em lei, rebatendo acusações, alegações, interpretações fáticas e jurídicas, para evitar sanções ou prejuízos.

III. 2.3 – Princípio do Devido Processo Legal

Conforme acima já aventado, esse princípio tem origem na cláusula *due process of law* do Direito inglês e norte-americano, conforme registra a doutrina.

Consiste em assegurar ao contribuinte o direito de não ser privado de seu patrimônio sem a garantia de um processo desenvolvido na forma estabelecida pela lei.

Encontra-se exposto na Carta Magna no artigo 5º, inciso LIV, que dispõe: “*ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal*” e, mais especificamente direcionado aos processos judicial e administrativo, no inciso LV, “*aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa*”.

Assim, também conforme acima já mencionado, verifica-se que é por meio do contraditório e da ampla defesa que esse princípio se manifesta.

Sobre o mencionado princípio, Fábio Soares de Melo³² assim discorre:

(...) revela-se imperiosa a observância de um processo regular, ordenado e legal, em que seja assegurado ao contribuinte o pleno exercício do seu direito de defesa, mediante o respeito a todos os demais princípios inerentes; caso contrário, restará legítimo todo e qualquer processo administrativo tributário que desconsidere o princípio do devido processo legal.

³² MELO, Fábio Soares de. *Processo Administrativo Tributário: Princípios, Nulidades e Efeitos Jurídicos*. 2009. 175 p. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário), Pontifício Universidade Católica de São Paulo, 2009, p. 39.

III.2.4 – Princípio do Duplo Grau de Jurisdição

Não apenas o Texto Constitucional, (art. 5º, LV), mas também o Código Tributário Nacional (art. 151, III) e a legislação ordinária são plenos de referências que prestigiam a dupla instância no âmbito do processo administrativo fiscal.

A propósito, José Eduardo Soares de Melo³³ assevera:

Na medida em que a CF (art. 5º, inciso LV) outorga aos litigantes em processo judicial ou administrativo, o direito à ampla defesa com os recursos a ela inerentes, está pressuposto a instância recursal para que as decisões singulares (normalmente mantendo as exigências tributárias), sejam revistas em caráter devolutivo e suspensivo.

Tendo em vista que os julgadores singulares usualmente homologam as exigências tributárias, é necessária a previsão de recursos, para que os órgãos de segunda instância administrativa (normalmente de composição paritárias), possam reexaminar toda a matéria posta na lide.

A Lei nº 9.784/1999, por seu turno, estabeleceu que os apelos dos administrados fossem apreciados em, pelo menos, duas instâncias independentes. O artigo 56, § 1º, prescreve que o "*recurso será dirigido à autoridade que proferiu a decisão, a qual, se não reconsiderar no prazo de cinco dias, o encaminhará à autoridade superior*".

Dessa forma, poderá a parte insatisfeita com a decisão prolatada no processo administrativo ou judicial recorrer a um segundo órgão julgador, com igual poder e amplitude de conhecimento do órgão recorrido, possibilitando-se, assim, a eventual reforma da decisão.

III.2.5 – Princípio da Segurança Jurídica

Traduz a certeza do tratamento normativo dos fatos já consumados, do direito adquirido e da coisa julgada.

³³ MELO, José Eduardo Soares de. *Processo Tributário Administrativo e Judicial*. 2. Ed. São Paulo: Quarter Latin, 2009, p. 72.

A Lei 9.784/99, artigo 2º, inciso XIII, garante a interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.

O próprio Código Tributário Nacional segue essa orientação, pois estabelece limites para a ação revisora da Administração nos seus artigos 146 e 149.

Em outras situações, em razão da segurança jurídica, o direito estabelece limites temporais ao exercício da invalidação dos atos administrativos. É o caso do artigo 54 da Lei nº 9.784/1999, que prescreve o prazo de cinco anos para a Administração invalidar os atos administrativos, viciados de efeitos jurídicos, favoráveis aos contribuintes por mecanismos internos.

III.2.6 – Direito de Petição

Assegurado pela Constituição Federal, em seu artigo 5º, XXXIV, alínea a, que diz ser assegurado, independente do pagamento de taxas, o direito de petição aos poderes públicos, em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder.

O direito de petição é um direito político, que pode ser exercido por qualquer um, pessoa física ou jurídica, sem forma rígida de procedimento para fazer-se valer, caracterizando-se pela informalidade. Basta a identificação do peticionário e o conteúdo sumário do que se pretende do órgão público destinatário do pedido.

A garantia do direito de petição também pode ser entendida como o direito de obter do poder público a manifestação fundamentada a respeito da providência que lhe seja solicitada, ainda que seja para negá-la.

III.3 – Princípios Gerais de Natureza Administrativa

III.3.1 – Princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado

Sempre irá prevalecer o interesse público nas relações entre os particulares e a Administração Pública, não pela ausência de interesse em se tutelar o interesse individual, mas sim pela garantia de ser prestigiado o interesse da coletividade.

No que tange ao princípio em referência, Celso Antônio Bandeira de Mello nos ensina:

O princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado é princípio geral de Direito inerente a qualquer sociedade. É a própria condição de sua existência. (...) Afinal, o princípio em causa é um pressuposto lógico do convívio social.³⁴

Ainda, sobre o tema, José Eduardo Soares de Melo³⁵ nos alerta:

Entretanto, a circunstância de encontrar-se dotada de patente privilégio não pode significar autêntica superioridade que lhe permita atropelar os mais elementares princípios de direito público. Somente está preservado o interesse público, se e quando o administrador observar rigorosamente os ditames constantes do ordenamento jurídico constitucional e o devido processo legal, não pautando seu procedimento por caprichos, interesses particulares ou meramente financeiros.

III.3.2 - Princípio da Impessoalidade

Referido princípio decorrente da isonomia, impede que o ato administrativo seja praticado no intuito de alcançar interesse do próprio agente, pois se encontra adstrito à vontade da lei³⁶.

³⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 96.

³⁵ MELO, José Eduardo Soares de. *Processo Tributário Administrativo e Judicial*. 2. Ed. São Paulo: Quarter Latin, 2009, p. 67.

³⁶ MELO, Fábio Soares de. *Processo Administrativo Tributário: Princípios, Nulidades e Efeitos Jurídicos*. 2009. 175 p. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário), Pontifício Universidade Católica de São Paulo, 2009, p. 46.

Nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello³⁷, referido princípio se traduz:

(...) a ideia de que a Administração tem que tratar a todos os administrados sem discriminações, benéficas ou detrimenotas. Nem favoritismo nem perseguições são toleráveis. Simpatia ou animosidades pessoais, políticas ou ideológicas não podem interferir na atuação administrativa e muito menos interesses sectários, de facções ou grupos de qualquer espécie. O princípio em causa não é senão o próprio princípio da igualdade ou isonomia."

III.3.3 – Princípio da Moralidade

A conduta do administrador público, além de guiar-se por critérios de conveniência, oportunidade e justiça de suas decisões, deve pautar-se pela obediência aos valores morais definidos em função de comportamento ético, aceitos pela opinião pública.

José Eduardo Soares de Mello³⁸ nos ensina:

Constitui princípio alçado à dignidade constitucional, como um dos fundamentos basilares dos atos dos representantes das pessoas jurídicas de direito público, evidenciando-se que não basta o ato administrativo conter seus elementos naturais (competência, motivo, objeto, finalidade e forma), para projetar seus efeitos jurídicos, tornando-se imprescindível o comportamento moral, ético, honesto e justo.

Previsto, expressamente, no caput do artigo 2º da Lei nº 9.784/1999, o princípio da moralidade tem sua aplicação, no processo administrativo, orientada pelo critério contido no inciso IV deste artigo, o qual dispõe: "*atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé*".

Podemos pontuar algumas hipóteses onde existem desrespeito ao princípio da moralidade no âmbito do processo administrativo tributário: i) conversão do julgamento em diligências desnecessárias; (ii) pedidos de vistas dos autos sem motivo; (iii) autuação fiscal em desconformidade com o entendimento jurídico; entre outras.

³⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 114.

³⁸ MELO, José Eduardo Soares de. *Processo Tributário Administrativo e Judicial*. 2. Ed. São Paulo: Quarter Latin, 2009, p. 55.

III.3.4 - Princípio da Publicidade

Referido princípio deriva da necessidade de transparência e visibilidade da atuação administrativa. Em decorrência do princípio, os atos administrativos e os processuais devem ser públicos. Já os particulares, mesmo aqueles que não são parte interessada em determinado processo, terão meios para cientificar-se das ocorrências na Administração Pública.

A publicidade dos atos do processo administrativo fiscal deve ser analisada tanto de acordo com a norma constitucional para os atos processuais (art. 5º, inciso LX) quanto com o princípio da publicidade dos atos praticados pela Administração (art. 37, caput).

Salvo os casos de excepcional sigilo, a Administração não pode fazer segredo do exercício da função pública, que deve ser objeto de veiculação na Imprensa Oficial, visando o acompanhamento das partes e até mesmo sua fiscalização, uma vez que é ela quem gerencia o patrimônio público³⁹.

III.3.5. Princípio da Eficiência

Nas palavras de Cleide Previtalli Cais, o princípio da eficiência foi incluído no Texto Constitucional pela EC nº 19/98, artigo 3º, resultando em obviedade, porque é de clareza meridiana que a Administração deve praticar seus atos com eficiência⁴⁰.

No âmbito do processo administrativo tributário, vem assegurado no artigo 2º, parágrafo único, inciso IX, da Lei nº 9.784/99, que lhe obriga a Administração a adotar formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados.

³⁹ MELO, José Eduardo Soares de. *Processo Tributário Administrativo e Judicial*. 2. Ed. São Paulo: Quarter Latin, 2009, p. 58.

⁴⁰ CAIS, Cleide Previtalli. *O Processo Tributário*. 7 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p.237.

Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López⁴¹ nos ensinam a respeito desse princípio:

O princípio da eficiência comunga os propósitos do princípio da razoabilidade (ou proporcionalidade) na medida em que este contribui para a escolha da solução mais adequada ao interesse público, de modo a satisfazer plenamente a demanda social. Caberá ao administrador a escolha da melhor solução quando houver necessidade de decidir, presente duas ou mais alternativas legais, tendo, por conseguinte, espaço livre na avaliação do motivo e na eleição do objeto por juízo de conveniência ou oportunidade.

III.3.6 – Princípio da Proporcionalidade e Razoabilidade

Referido princípio tem por objetivo verificar a compatibilidade entre os meios empregados e as finalidades almejadas na prática de determinado ato administrativo, visando se evitar restrições inadequadas, desnecessárias, abusivas ou arbitrárias aos administrados por parte da Administração Pública⁴².

Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López⁴³ asseveram sobre a proporcionalidade o seguinte:

O princípio da proporcionalidade desdobra-se em três corolários: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido restrito. O primeiro afere aptidão e a idoneidade, em abstrato, dos meios utilizados pela Administração para alcançar determinado fim; com o exame da necessidade quer se evitar que sejam impostos meios mais onerosos que os necessários para garantir o interesse público; atendidos os dois primeiros, parte-se para exame em concreto da atuação administrativa, verificando o equilíbrio entre os meios e os fins de interesse público (análise de custo/benefício no caso concreto).

Sobre a razoabilidade prosseguem:

A razoabilidade, por sua vez, tem fundamento em análise valorativa, afastando condutas contrárias ao bom senso que não estabeleçam relação racional entre a finalidade normativa e a conduta administrativa. O administrador, em suas decisões e despachos no processo administrativo,

⁴¹ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p.78.

⁴² MELO, Fábio Soares de. *Processo Administrativo Tributário: Princípios, Nulidades e Efeitos Jurídicos*. 2009. 175 p. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário), Pontifício Universidade Católica de São Paulo, 2009, p. 53.

⁴³ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p.68.

deve agir com certa margem de discricionabilidade, visando a adequação da providência requerida às necessidades administrativas.⁴⁴

Vale destacar que esse princípio está implícito na Constituição Federal e previsto claramente no artigo 2º, parágrafo único, inciso VI, da Lei nº 9.784/1999, como critério de atuação da administração nos processos administrativos, *“adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público”*.

III. 3.7 – Princípio da Finalidade

Por meio deste princípio requer-se que a atuação do agente estatal vincule-se ao interesse público, bem como à finalidade específica que anima a lei que esteja sendo aplicada.

No que tange ao Direito Processual, é indispensável a exigência da finalidade a fim de se evitar instaurações de processos incertos, sem intenção aparente, em que o provimento final seja indefinido⁴⁵.

Nos termos da Lei nº 9.784/99, artigo 6º, inciso IV, para que o processo alcance seu fim preestabelecido é importante que tanto a exigência fiscal como o pedido inicial do interessado sejam claros quanto à *“formulação do pedido, com a exposição dos fatos e seus fundamentos.”*

III.3.8 – Princípio da Motivação

Decorrência lógica do princípio da ampla defesa, referido princípio exige que os atos processuais de conteúdo decisório sejam motivados, ou seja, devem se fazer acompanhar, expressamente, dos seus fundamentos, de forma a dar conhecimento ao seu destinatário das razões que levaram a autoridade a decidir de determinada forma, possibilitando, com isso, o pleno exercício do direito de defesa.

⁴⁴ *Idib.*, p. 69.

⁴⁵ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 78.

Embora referido princípio não conste no rol do artigo 37 do Texto Constitucional, o mesmo tem sua relevância, pois está previsto no artigo 93, inciso X, da Constituição Federal, que dispõe que *“as decisões administrativas dos tribunais serão motivadas e em sessão pública, sendo as disciplinares tomadas pelo voto da maioria absoluta de seus membros”*.

No que diz respeito ao processo administrativo federal, a Lei nº 9.784/1999 positivou o princípio em seu artigo 50. A administração tem o dever de emitir, expressamente, decisão nos processos administrativos e sobre solicitações e reclamações, em matéria de sua competência.

Especificamente em relação ao processo administrativo fiscal, a obrigatoriedade de o julgador se pronunciar sobre todas as razões de defesa suscitadas pelo impugnante, bem como especificar os fatos e fundamentos legais da decisão está explicitada no artigo 31 do Decreto nº 70.235/1972 e a ampla jurisprudência administrativa entende que a omissão desses requisitos enseja a nulidade da decisão.

III.4 – Princípios Específicos do Processo Administrativo Fiscal

III.4.1 – Princípio da Verdade Material

Esse princípio se efetiva por intermédio do exame pormenorizado e da valoração das provas carreadas aos autos pelas partes (tanto pelas autoridades fazendárias quanto pelos contribuintes).

Eis a visão de Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López⁴⁶ sobre referido princípio:

Em decorrência do princípio da legalidade, a autoridade administrativa tem o dever de buscar a verdade material. O processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na

⁴⁶ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 78/79.

norma e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independente do alegado e provado.

(...)

A verdade material é o princípio específico do processo administrativo e se contrapõe ao princípio do dispositivo, próprio do processo civil. O processo desenvolvido no Judiciário busca a verdade formal, que é obtida apenas do exame dos fatos e provas trazidos aos autos pelas partes (Art. 128, CPC). Como regra geral, o juiz se mantém neutro na pesquisa da verdade.

Ainda sobre o tema concluem:

Contudo, mesmo no processo administrativo, não se pretende obter a verdade absoluta, quase sempre inatingível. (...) No processo administrativo, há uma maior liberdade na busca das provas necessárias a formação da convicção do julgador sobre os fatos alegados no processo. Essa busca, no entanto, não pode transformá-lo num inquisidor sob pena de prejudicar a imparcialidade.⁴⁷

Esse é, sem dúvidas, um dos mais importantes princípios do processo administrativo fiscal.

A Lei nº 9.784/1999 traz, em seu artigo 37, a aplicação da verdade material ao processo administrativo fiscal, senão vejamos: *“quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias”*.

III.4.2 – Princípio do Informalismo Moderado

De uma forma geral, o direito brasileiro inclina-se por um rigor formal, sendo o desenvolvimento do processo e os atos processuais previamente estabelecidos em lei. O processo administrativo fiscal revela pequenas incorreções de forma, no que tange ao formalismo tradicional do direito processual civil, visando possibilitar o acesso ao administrado ao processo da maneira mais simples possível⁴⁸.

⁴⁷ *Ibid.*, p. 79.

⁴⁸ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 80.

Veja-se por exemplo que, no processo administrativo, não há necessidade do contribuinte estar representado por advogado.

Nas palavras de Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López referida informalidade moderada é mais adequada ao autocontrole da legalidade pela Administração Pública, e mais aberta à busca da verdade real que é a base do sistema, óbvio que, sempre preservado as garantias fundamentos do administrado⁴⁹.

Deve-se sempre ter em conta que o Estado não possui interesse subjetivo nas questões controvertidas no processo, senão para certificar-se da validade jurídica dos atos praticados por seus agentes. Portanto, ressalvadas as situações em que a lei exija, expressamente, certa formalidade, devem ser relevadas pequenas incorreções de forma.

E é esta a orientação do artigo 2º, inciso IX, da Lei nº 9.784/1999, o qual preconiza a *“adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza e respeito aos direitos dos administrados”*.

III.4.3 – Princípio da Oficialidade

O princípio da oficialidade (impulso oficial) resume-se na obrigatoriedade da própria Administração, sob pena de responsabilização dos seus agentes, de ter que executar de ofício todos os atos que estejam dentro de sua competência, independentemente de provocação do sujeito passivo ou de qualquer ato ou ordem superior.

Contrapõe-se ao princípio da inércia, aplicável ao processo civil e que procura preservar a neutralidade do julgador que age apenas quando provocado pelas partes e no limite dos seus pedidos. Nesse caso, a falta de iniciativa das partes enseja o encerramento do processo.

A Lei 9.784/1999, artigo 2º, inciso XII, determina a *“impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados”*.

⁴⁹ *Ibid.*, p. 80.

O Decreto nº 70.235/1972, artigo 18, por sua vez, prevê, que “a autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine”.

III.4.4 - Princípio da Preclusão

Referido princípio liga-se ao princípio do impulso processual. Consiste em um fato impeditivo ao garantir o avanço progressivo da relação processual e a obstar o recuo às fases anteriores do procedimento. Por força desse princípio, se anula um exercício ou uma faculdade de algum poder ou direito processual⁵⁰.

Nas palavras de Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López, se o contribuinte não contesta alguma exigência feita pelo Fisco em sua impugnação, não poderá mais contestá-la no recurso voluntário. A preclusão ocorre com relação a pretensão de impugnar ou recorrer à instância superior⁵¹.

III.4.5 – Princípio da Gratuidade

Referido princípio resulta na impossibilidade de cobrança de quaisquer despesas processuais, honorários advocatícios, depósito recursal, entre outras, no âmbito do contencioso administrativo tributário, de forma que não sejam impostos obstáculos que impeçam o livre acesso dos administrados à instância administrativa⁵².

No âmbito do processo administrativo fiscal, o princípio em referência fora consagrado no inciso XI, do parágrafo único, do artigo 2º, da Lei 9.784/1999, ao

⁵⁰ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 82.

⁵¹ *Ibid.*, p. 82.

⁵² MELO, Fábio Soares de. *Processo Administrativo Tributário: Princípios, Nulidades e Efeitos Jurídicos*. 2009. 175 p. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário), Pontifício Universidade Católica de São Paulo, 2009, p. 65.

estabelecer a *“proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei”*.

Vale mencionar que o artigo 33, § 2º do Decreto nº 70.235/72 previa a exigência de depósito ou arrolamento de bens no percentual de 30 % do valor da exigência fiscal como pressuposto de admissibilidade de recurso administrativo.

Entretanto, referido condicionamento de interposição de recurso a depósito ou arrolamento de bens foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal na ADIN nº 1.976.

Posteriormente, sobre o tema, foi editada a Súmula Vinculante nº 21, pelo Supremo Tribunal Federal, que determina: *“É inconstitucional a exigência do depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.”*

Ainda, o Superior Tribunal de Justiça também editou Súmula no mesmo sentido (Súmula nº 373: *“É ilegítima a exigência de depósito prévio para admissibilidade de recurso administrativo.”*).

CAPÍTULO IV – FASES DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

IV. 1. Fase Não Contenciosa

VI.1.1 – O Início do Procedimento

O artigo 142 do Código Tributário Nacional estabelece que é privativa da Autoridade Administrativa a atividade de constituição do crédito tributário, por meio do lançamento, entendendo-se este como um procedimento administrativo que visa verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o *quantum* devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Veja-se:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Neste momento podemos ver claramente o início do procedimento administrativo vinculado e obrigatório da Administração Pública, ou seja, é este o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente e que deve ser cientificado ao sujeito passivo da obrigação tributária, ou ao seu respectivo preposto.

Nos termos do artigo 7º do Decreto nº 70.235/72, essa é uma das formas de início do procedimento fiscal, que ainda prevê duas outras hipóteses para que isso ocorra, quais sejam, a apreensão de mercadorias/documentos/livros, ou o início do despacho aduaneiro no caso de mercadorias importadas.

Vale mencionar que somente o ato escrito dá início à ação fiscal. Trata-se de formalidade essencial, sem a qual o procedimento não se inicia.

O início do procedimento, ocasionado pelas circunstâncias acima mencionadas, dar-se-á por meio da fiscalização ou pelo simples lançamento

tributário por homologação, situações que veremos de forma mais detalhada nos itens seguintes.

Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka⁵³ nos ensinam sobre o início do procedimento fiscal:

Primeiro, a ação fiscal; depois, contencioso fiscal.
Os arts. 7º a 13 cuidam da fiscalização e formalização do crédito tributário através do lançamento pela autoridade fiscal, ou seja, cuida da ação fiscal que se desenvolve como um procedimento em que não há propriamente a garantia de um direito de defesa, até porque ainda se está na fase de verificação dos fatos à luz da legislação aplicável. Isto não significa que a fiscalização tenha o direito de ignorar a verdade real; ao contrário, é seu dever a sua busca, levando em consideração todos os fatos (favoráveis e contrários aos interesses do contribuinte) relevantes para a apuração dessa verdade real. Realizado o lançamento e notificado o devedor, aí sim abre-se a possibilidade de exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

Vale mencionar ainda que o lançamento, ou o crédito tributário constituído pelo contribuinte, não é autoexecutável, mas tão somente exigível, sendo que, o que torna o crédito tributário executável por meio de ação de execução fiscal é a sua inscrição em dívida ativa, que pode ser considerado o ato pelo qual se controla a legalidade do lançamento tributário ou de crédito tributário constituído pelo particular⁵⁴.

Sobre esse tema, a professora Renata Elaine Silva⁵⁵ nos ensina:

Na ação executiva, o lançamento é substituído pela certidão de dívida ativa que fora extraída do ato de inscrição. A inscrição é medida jurídica que outorga liquidez e certeza à dívida tributária, nos termos do que dispõe a Lei 6.830/80 em seu art. 3º.

Por fim, prossegue nos ensinando sobre o objetivo da inscrição em dívida ativa⁵⁶:

⁵³ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 24.

⁵⁴ SILVA, Renata Elaine. *Curso de Decadência e de prescrição no direito tributário: regras do direito e segurança jurídica*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 296.

⁵⁵ *Ibid.*, p. 296.

⁵⁶ *Ibid.*, p. 297.

A inscrição em dívida ativa tem como objetivo outorgar ao lançamento a natureza de título executivo extrajudicial, nos termos do art. 585, VII do CPC, necessário para a propositura da ação executiva, sem o qual não seria possível a ação executiva e o lançamento teria que se submeter a uma ação de conhecimento, primeiro para só então poder executar o sujeito passivo da relação.

IV.1.2 – A Fiscalização e seus efeitos

O direito à fiscalização é uma garantia constitucional, conferida pelo artigo 145, § 1º, da Carta Magna, que assim dispõe: “(...) (...) § 1º. *Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte*”.

O primeiro passo para a realização da fiscalização é o de dar conhecimento ao contribuinte de que a mesma ocorrerá.

Trata-se do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, onde constam, dentre outras informações, quais os tributos, exercícios fiscais, duração da fiscalização, auditores encarregados, matéria a ser fiscalizada, e eventuais prorrogações.

O Mandado de Procedimento Fiscal foi instituído pelo Decreto nº 3.724/2001, tendo sido, posteriormente, alterado pelo Decreto Nº 6.104/2007. Já a Portaria RFB nº 3.014/2011 regulamenta a ação fiscal no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, tendo revogado a Portaria RFB nº 11.371/2007.

Nas palavras de Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka “*Mandado de Procedimento Fiscal é o documento autorizador da ação fiscal a ser empreendida pelo setor de fiscalização do órgão fazendário. A ação fiscal (fiscalização) começa com a notificação ao sujeito passivo do início da ação fiscal através do Termo de Início da Ação Fiscal (TIAF) (...)*”⁵⁷.

⁵⁷ *Ibid.*, p. 25

O MPF trata de um instrumento que visa permitir ao fiscalizado a autenticidade da ação fiscal contra ele instaurado. Dessa forma, qualquer irregularidade no MPF configura-se vício de procedimento, que pode até acarretar a nulidade do lançamento⁵⁸.

Sobre a questão de irregularidades no MPF, Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López⁵⁹ pontuam que:

Irregularidade no MPF, configura-se vício de procedimento que pode acarretar a invalidade do lançamento. Esses vícios, no entanto, são passíveis de serem sanáveis no decorrer do procedimento fiscal pela supressão da omissão ou pela repetição do ato tido por irregular. Observe-se, contudo, que a emissão do MPF depois de lavrado o auto de infração não tem o condão de eliminar o vício formal no procedimento de fiscalização, pois justamente o Mandado foi criado para assegurar transparência do trabalho fiscal. A própria finalidade da existência do MPF estaria prejudicada se fosse possível sanar a irregularidade a qualquer tempo.

O administrado tem o dever, porém, de prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos, nos termos do artigo 4º da Lei nº 9.784/99. Nesse mesmo sentido, o artigo 197 do Código Tributário Nacional também prevê a obrigatoriedade da prestação de informações à autoridade administrativa sobre os negócios, bens ou atividade de terceiros, exceto aqueles protegidos por segredo decorrente de lei.

Importante ainda ressaltar as sanções previstas para os casos de recusa do contribuinte à Fiscalização, ou mesmo pela sua ausência de colaboração. Assim, caracteriza-se embaraço à fiscalização, a negativa não-justificada de exibição de livros e documentos fiscais, bem como o não-fornecimento de informações sobre bens e movimentação-financeira quando intimados (art. 33, Lei nº 9.430/96). E a sanção é o agravamento da multa de ofício a incidir sobre eventuais exigências tributárias.

⁵⁸ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 143.

⁵⁹ *Ibid.*, p. 143.

Porém, o art. 37 da Lei nº 9.430/96 também colaciona limites ao dever de colaboração:

Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

Vale esclarecer que, sem esse ato escrito que dá início à fiscalização, o contribuinte permanece com sua espontaneidade intacta, podendo se beneficiar da exclusão de penalidades, decorrente do instituto da denúncia espontânea⁶⁰.

Dessa forma, o principal efeito o início do Procedimento Fiscal é a exclusão da espontaneidade do contribuinte, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional. Veja-se:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.
Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Referido efeito de perda da espontaneidade do contribuinte após o início do procedimento também vem expressamente disciplinada no § 1º do artigo 7º do Decreto 70.235/72.

Vale frisar porém, que, nas palavras de Hugo de Brito Machado Segundo a *“fiscalização somente tem o efeito de excluir a espontaneidade do sujeito passivo no que diz respeito ao descumprimento das obrigações objeto da Fiscalização”*⁶¹. Assim, a denúncia espontânea continua possível relativamente a qualquer infração não relacionada com a fiscalização.

Existem algumas situações de exceção à necessidade do MPF prévio. Eis alguns exemplos: casos de flagrante constatação de contrabando, descaminho ou

⁶⁰ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 25

⁶¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 65.

qualquer outra prática de infração à legislação tributária, procedimento de fiscalização realizado no curso do despacho aduaneiro, procedimento de fiscalização interno, de revisão aduaneira, procedimento de fiscalização relativo ao tratamento automático das declarações, entre outras.

Por fim, o momento de encerramento da fiscalização caracteriza-se pelo momento em que a autoridade analisa as suas conclusões.

Caso haja débito do contribuinte, a autoridade poderá fazer o lançamento (exigência do tributo), ou lavrar auto de infração (aplicação de penalidade). Caso não haja débitos ocorre a homologação. Destaque-se aqui o preceito do artigo 9º do Decreto 70.235/72:

Art. 9º- A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Segue abaixo ainda os requisitos obrigatórios para cada caso, nos termos dos artigos 10 e 11 do Decreto 70.235/72:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

- I - a qualificação do autuado;
- II - o local, a data e a hora da lavratura;
- III - a descrição do fato;
- IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
- V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
- VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

- I - a qualificação do notificado;
 - II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;
 - III - a disposição legal infringida, se for o caso;
 - IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.
- Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Por fim, a norma individualizada de cada situação específica de Fiscalização exige a condução da fiscalização e a produção das provas nos termos

legais, a obediência aos requisitos acima mencionados (artigos 10 e 11 do Dec. 70.235/72), bem como a obediência aos procedimentos específicos ali tratados. Requer, ainda, autoridade competente (Auditor Fiscal, de acordo com a Lei nº 10.593/2002 e art. 142 do CTN), e Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.

O motivo fático e legal que autoriza a norma individualizada a definir um determinado lançamento deverá sempre ter fundamento em norma hierarquicamente superior, e a eventual declaração de sua nulidade será feita por autoridade competente.

IV.1.3 – Comunicado dos Atos Processuais e Forma de Contagem dos Prazos

O Decreto nº 70.235/72, em seu artigo 23, expõe as formas de intimação (comunicação do ato processual) ao sujeito passivo:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa,

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante:

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.

§ 1º Quando resultar improfícuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado:

I - no endereço da administração tributária na internet;

II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou

III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local.

2º Considera-se feita a intimação:

I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;

II - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação;

III - se por meio eletrônico:

a) 15 (quinze) dias contados da data registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo;

b) na data em que o sujeito passivo efetuar consulta no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, se ocorrida antes do prazo previsto na alínea a; ou

c) na data registrada no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo

IV - 15 (quinze) dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado

§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência.

§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo:

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo

§ 5º O endereço eletrônico de que trata este artigo somente será implementado com expresse consentimento do sujeito passivo, e a administração tributária informar-lhe-á as normas e condições de sua utilização e manutenção.

§ 6º As alterações efetuadas por este artigo serão disciplinadas em ato da administração tributária

§ 7º Os Procuradores da Fazenda Nacional serão intimados pessoalmente das decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda na sessão das respectivas câmaras subsequente à formalização do acórdão

§ 8º Se os Procuradores da Fazenda Nacional não tiverem sido intimados pessoalmente até 40 (quarenta) dias contados da formalização do acórdão do Conselho de Contribuintes ou da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, os respectivos autos serão remetidos e entregues, mediante protocolo, à Procuradoria da Fazenda Nacional, para fins de intimação.

§ 9º Os Procuradores da Fazenda Nacional serão considerados intimados pessoalmente das decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à Procuradoria na forma do § 8º deste artigo.

Considerar-se-á realizada a intimação pessoal na data da assinatura ou da declaração de recusa. A postal considera-se ocorrida na data aposta no Aviso de Recebimento – AR. Caso não seja colocada a data no AR, considera-se ocorrida quinze dias após a postagem na agência postal ou telegráfica. E por fim a intimação pela via editalícia considera-se ocorrida quinze dias após a publicação ou afixação do edital.

No que concerne à intimação por meio eletrônico a Portaria 259, de 13 de maio de 2.006, da Secretaria da Receita Federal, estabelece em seu artigo 6º:

Art. 6º Considera-se feita a intimação por meio eletrônico, 15 (quinze) dias contados da data: I - registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo, no caso do inciso I do art. 4º; II - registrada no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo, no caso do inciso II do art. 4º; ou III - de publicação do edital, se este for o meio utilizado.

Destaque, outrossim, o entender de Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka, em seus comentários ao *caput* do artigo 23, do Decreto nº 70.235/72:

É o Fisco que deve provar quando foi recebida pelo contribuinte a notificação de lançamento, sob pena de não poder ser decretada a intempestividade da impugnação ou recurso por ele apresentado. Em qualquer dos casos, é possível a prova e alegação da tempestividade, em preliminar, da impugnação ou do recurso.

Quanto aos prazos, a regra está prevista no artigo 5º do Decreto nº 70.235/72. Veja-se:

Art. 5º Os prazos serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento.
Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

A regra é uma reprodução do artigo 210 do Código Tributário Nacional: *“Os prazos fixados nesta Lei ou legislação tributária serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia de início e incluindo-se o de vencimento. Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal na repartição em que corra o processo ou deva ser praticado o ato”*.

Já sobre a forma de contagem dos prazos, observa-se que a regra prevista no artigo 66 da Lei nº 9.784/99 é quase uma reprodução do artigo 184 do Código de Processo Civil, que dispõe:

Art. 184. Salvo disposição em contrário, computar-se-ão os prazos, excluindo o dia do começo e incluindo o do vencimento.
§ 1º Considera-se prorrogado o prazo até o primeiro dia útil se o vencimento cair em feriado ou em dia em que:
I - for determinado o fechamento do fórum;
II - o expediente forense for encerrado antes da hora normal.
§ 2º Os prazos somente começam a correr do primeiro dia útil após a intimação (art. 240 e parágrafo único).

Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López⁶² definem bem o critério de contagem dos prazos:

O critério de contagem dos prazos previsto exclui a possibilidade de o início (*dies a quo*) e o fim (*dies ad quem*) recaírem em data que o expediente na repartição fiscal não seja normal. Assim, entendidos os sábados, domingos, feriados e pontos facultativos, bem como as datas em que, por qualquer circunstância, a repartição não tenha funcionado em seu horário pleno, a exemplo dos casos de greve, paralisação ou decretação de meio

⁶² NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 129.

expediente. Portanto, processualmente, os atos praticados pela Administração são tidos como praticados de segunda a sexta-feira. (...) Todavia, iniciada a contagem, ela é contínua, incluindo-se os dias não úteis, com o cuidado de que o dia de término do prazo deva cair em dia de expediente normal.

IV.1.4 – O Arrolamento de Bens e Direitos

O arrolamento de bens e direitos foi criado e regulado pelo artigo 64 e parágrafos e 64-A da Lei nº 9.532/1997, que assim dispõem:

Art. 64. A autoridade fiscal competente procederá ao arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo sempre que o valor dos créditos tributários de sua responsabilidade for superior a trinta por cento do seu patrimônio conhecido.

§ 1º Se o crédito tributário for formalizado contra pessoa física, no arrolamento devem ser identificados, inclusive, os bens e direitos em nome do cônjuge, não gravados com a cláusula de incomunicabilidade

§ 2º Na falta de outros elementos indicativos, considera-se patrimônio conhecido, o valor constante da última declaração de rendimentos apresentada.

§ 3º A partir da data da notificação do ato de arrolamento, mediante entrega de cópia do respectivo termo, o proprietário dos bens e direitos arrolados, ao transferi-los, aliená-los ou onerá-los, deve comunicar o fato à unidade do órgão fazendário que jurisdiciona o domicílio tributário do sujeito passivo.

§ 4º A alienação, oneração ou transferência, a qualquer título, dos bens e direitos arrolados, sem o cumprimento da formalidade prevista no parágrafo anterior, autoriza o requerimento de medida cautelar fiscal contra o sujeito passivo.

§ 5º O termo de arrolamento de que trata este artigo será registrado independentemente de pagamento de custas ou emolumentos:

I - no competente registro imobiliário, relativamente aos bens imóveis;
II - nos órgãos ou entidades, onde, por força de lei, os bens móveis ou direitos sejam registrados ou controlados;
III - no Cartório de Títulos e Documentos e Registros Especiais do domicílio tributário do sujeito passivo, relativamente aos demais bens e direitos.

§ 6º As certidões de regularidade fiscal expedidas deverão conter informações quanto à existência de arrolamento.

§ 7º O disposto neste artigo só se aplica a soma de créditos de valor superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais). (Vide Decreto nº 7.573, 2011)

§ 8º Liquidado, antes do seu encaminhamento para inscrição em Dívida Ativa, o crédito tributário que tenha motivado o arrolamento, a autoridade competente da Secretaria da Receita Federal comunicará o fato ao registro imobiliário, cartório, órgão ou entidade competente de registro e controle, em que o termo de arrolamento tenha sido registrado, nos termos do § 5º, para que sejam anulados os efeitos do arrolamento.

§ 9º Liquidado ou garantido, nos termos da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, o crédito tributário que tenha motivado o arrolamento, após seu encaminhamento para inscrição em Dívida Ativa, a comunicação de que trata o parágrafo anterior será feita pela autoridade competente da Procuradoria da Fazenda Nacional.

§ 10. Fica o Poder Executivo autorizado a aumentar ou restabelecer o limite de que trata o § 7º deste artigo.

§ 11. Os órgãos de registro público onde os bens e direitos foram arrolados possuem o prazo de 30 (trinta) dias para liberá-los, contados a partir do protocolo de cópia do documento comprobatório da comunicação aos órgãos fazendários, referido no § 3º deste artigo.

§ 12. A autoridade fiscal competente poderá, a requerimento do sujeito passivo, substituir bem ou direito arrolado por outro que seja de valor igual ou superior, desde que respeitada a ordem de prioridade de bens a serem arrolados definida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, e seja realizada a avaliação do bem arrolado e do bem a ser substituído nos termos do § 2º do art. 64-A.

Art. 64-A. O arrolamento de que trata o art. 64 recairá sobre bens e direitos suscetíveis de registro público, com prioridade aos imóveis, e em valor suficiente para cobrir o montante do crédito tributário de responsabilidade do sujeito passivo.

Nas palavras de Cleide Previtalli Cais⁶³, o arrolamento:

(...) constitui uma relação de bens do sujeito passivo da obrigação tributária, tendo como objetivo permitir que a autoridade competente tenha, de pronto, a identificação dos bens de propriedade do contribuinte em débito para com o Fisco Federal, a fim de indicá-los à penhora, em caso de execução fiscal. A teor do art. 64 da Lei 9.352/1997, a providência de constituir o arrolamento é da autoridade fiscal competente que deve proceder ao arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo da relação jurídica tributária, sempre que o valor dos créditos tributários de sua responsabilidade, for superior a trinta por cento do seu patrimônio conhecido.

Ao analisarmos o § 1º do artigo 64 acima mencionado, percebe-se que trata-se de grande agressividade e desproporcionalidade, ao dispor que em caso do devedor ser pessoa física, devem ser identificados, inclusive, os bens e direitos em nome do cônjuge.

Nos termos do § 4º, a falta de comunicação prevista no § 3º, enseja a propositura de ação cautelar fiscal, visando a indisponibilidade dos bens do devedor pela Fazenda Pública, evitando que ele se desfaça dos mesmos. Seus efeitos permanecem durante todo o processo administrativo.

A ação de execução fiscal deve ser proposta em 60 dias em que se tornar definitiva a decisão administrativa, sob pena de perder a eficácia, nos termos do artigo 11 da Lei 8.397/92.

⁶³ CAIS, Cleide Previtalli. *O Processo Tributário*. 7 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 250.

Já o artigo 5º, contraria de forma clara a orientação trazida pelo artigo 198 do Código Tributário Nacional, que garante ao contribuinte o sigilo fiscal, pois determina à Administração a manutenção de sigilo sobre as informações obtidas.

Cleide Previtalli Cais⁶⁴ conclui:

Portanto, a divulgação dos fatos objeto do § 5º, do art. 64 da Lei 9.532/97 por parte da Administração configura, à evidência, a violação ao sigilo fiscal que é assegurado ao contribuinte, com a ressalva, por óbvio, das hipóteses em que o interesse público, por superior ao privado, autorize a quebra desse sigilo, na forma da lei.

Por fim, conclui-se que esse arrolamento pode ser designado de administrativo, objetivando selecionar o patrimônio do contribuinte que vem mantendo inadimplência, bem como assegurar o êxito de futura medida cautelar fiscal, ou de futura execução fiscal, ou ainda evitar possíveis fraudes à execução por parte do devedor.

IV.1.5 – A Consulta Fiscal

A consulta fiscal é direito do contribuinte previsto pela Constituição Federal, em seu artigo 5º, XXXIV, alínea a, que diz ser assegurado, independente do pagamento de taxas, o direito de petição aos poderes públicos, em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder.

O processo de consulta também tem previsão no Capítulo II do Decreto nº 70.235/72, composto pelos artigos 46 a 58. Entretanto, com a edição da Lei nº 9.430/96, referidos dispositivos deixaram de ser aplicados aos processos de consulta que tramitam perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Assim, o processo de consulta desse órgão está disciplinado pelos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430/96, com as alterações da Lei nº 12.788/2013. Vejamos as disposições de referido instituto:

⁶⁴ *Ibid.*, p. 251.

Art. 48. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única.

§ 1º A competência para solucionar a consulta ou declarar sua ineficácia, na forma disciplinada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, poderá ser atribuída:

I - a unidade central; ou

II - a unidade descentralizada.

§ 2º Os atos normativos expedidos pelas autoridades competentes serão observados quando da solução da consulta.

§ 3º Não cabe recurso nem pedido de reconsideração da solução da consulta ou do despacho que declarar sua ineficácia.

§ 4º As soluções das consultas serão publicadas pela imprensa oficial, na forma disposta em ato normativo emitido pela Secretaria da Receita Federal.

§ 5º Havendo diferença de conclusões entre soluções de consultas relativas a uma mesma matéria, fundada em idêntica norma jurídica, cabe recurso especial, sem efeito suspensivo, para o órgão de que trata o inciso I do § 1º.

§ 6º O recurso de que trata o parágrafo anterior pode ser interposto pelo destinatário da solução divergente, no prazo de trinta dias, contados da ciência da solução.

§ 7º Cabe a quem interpuser o recurso comprovar a existência das soluções divergentes sobre idênticas situações.

§ 8º O juízo de admissibilidade do recurso será realizado na forma disciplinada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 9º Qualquer servidor da administração tributária deverá, a qualquer tempo, formular representação ao órgão que houver proferido a decisão, encaminhando as soluções divergentes sobre a mesma matéria, de que tenha conhecimento.

§ 10. O sujeito passivo que tiver conhecimento de solução divergente daquela que esteja observando em decorrência de resposta a consulta anteriormente formulada, sobre idêntica matéria, poderá adotar o procedimento previsto no § 5º, no prazo de trinta dias contados da respectiva publicação.

§ 11. A solução da divergência acarretará, em qualquer hipótese, a edição de ato específico, uniformizando o entendimento, com imediata ciência ao destinatário da solução reformada, aplicando-se seus efeitos a partir da data da ciência.

§ 12. Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dada ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial.

§ 13. A partir de 1º de janeiro de 1997, cessarão todos os efeitos decorrentes de consultas não solucionadas definitivamente, ficando assegurado aos consulentes, até 31 de janeiro de 1997:

I - a não instauração de procedimento de fiscalização em relação à matéria consultada;

II - a renovação da consulta anteriormente formulada, à qual serão aplicadas as normas previstas nesta Lei.

§ 14. A consulta poderá ser formulada por meio eletrônico, na forma disciplinada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 15. O Poder Executivo regulamentará prazo para solução das consultas de que trata este artigo.

Art. 49. Não se aplicam aos processos de consulta no âmbito da Secretaria da Receita Federal as disposições dos arts. 54 a 58 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Art. 50. Aplicam-se aos processos de consulta relativos à classificação de mercadorias as disposições dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e do art. 48 desta Lei.

§ 1º O órgão de que trata o inciso I do § 1º do art. 48 poderá alterar ou reformar, de ofício, as decisões proferidas nos processos relativos à classificação de mercadorias.

§ 2º Da alteração ou reforma mencionada no parágrafo anterior, deverá ser dada ciência ao consulente.

§ 3º Em relação aos atos praticados até a data da ciência ao consulente, nos casos de que trata o § 1º deste artigo, aplicam-se as conclusões da decisão proferida pelo órgão regional da Secretaria da Receita Federal.

§ 4º O envio de conclusões decorrentes de decisões proferidas em processos de consulta sobre classificação de mercadorias, para órgãos do Mercado Comum do Sul - MERCOSUL, será efetuado exclusivamente pelo órgão de que trata o inciso I do § 1º do art. 48.

Hugo de Brito Machado Segundo⁶⁵ bem define a consulta fiscal:

(...) a consulta é processo que tem por finalidade sanar um estado de incerteza por parte do consulente quanto ao enquadramento jurídico tributário que a Administração entende pertinente a determinado fato. A dúvida pode residir na presença de uma lacuna, na existência de normas aparentemente contraditórias, no surgimento de dispositivos novos etc.

A resposta dada à consulta assume, nos termos do artigo 110 do Código Tributário Nacional, o caráter de norma complementar à legislação tributária, obrigando à Administração nos termos da solução externada⁶⁶. Essa vinculação, no entanto, diz respeito apenas aos fatos colocados na consulta, servindo como proteção ao consulente.

A solução de consulta deve ser fundamentada, sob pena de nulidade.

De modo a dar conhecimento a todos os demais contribuintes sobre o entendimento da Administração sobre determinada norma, bem como para possibilitar-lhes a interposição de recurso especial, conforme citado no artigo 48, § 5º acima, as soluções de consultas serão publicadas no Diário Oficial.

A solução da consulta não possui efeito retroativo e não ampara o consulente no que tange aos fatos geradores ocorridos anteriores à protocolização de sua consulta.

⁶⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 207.

⁶⁶ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 46.

A consulta fiscal é solucionada em única instância sendo cabível o recurso especial apenas no caso de uma questão ser solucionada de modo divergente por distintos órgãos regionais da Secretaria da Receita Federal.

Vale mencionar, no entendimento de Hugo de Brito Machado Segundo, que esse julgamento em única instância não viola o direito do contribuinte ao devido processo legal administrativo, pois se ele vier a ser autuado por não seguir a orientação dada na consulta ele terá direito ao uso do processo administrativo de impugnação a lançamento, com todas as oportunidades recursais a ele inerentes⁶⁷.

VI.1.6 – Denúncia Espontânea

Por fim, vale fazer alguns breves comentários sobre a denúncia espontânea.

Possui previsão no artigo 138 do Código Tributário Nacional, e constitui modalidade excepcional de satisfação do crédito tributário, por iniciativa do contribuinte infrator, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de medida de fiscalização.

O objetivo de referido dispositivo é estimular o contribuinte a regularizar sua situação fiscal. Apresenta funcionalidade útil, porém, a ambas as partes, pois enseja a regularização fiscal do contribuinte e também possibilita o ingresso dos valores à Administração Pública.

Sobre esse tema, Cleide Previtalli Cais⁶⁸ nos ensina:

A exclusão dos efeitos decorrentes da responsabilidade tributária somente ocorre quando a denúncia feita pelo infrator vem acompanhada do pagamento do tributo devido e respectivos juros de mora, ou de depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, em casos de tributos cujo montante dependia de apuração.

A denúncia espontânea não requer forma especial (...).

Para aplicação do art. 138 do CTN bastam dois requisitos: informação e satisfação do débito por parte do contribuinte infrator.

⁶⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 214.

⁶⁸ CAIS, Cleide Previtalli. *O Processo Tributário*. 7 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p.264.

O Superior Tribunal de Justiça tem decidido no sentido de acolher a imposição de multa de mora se o contribuinte apenas declara o débito porém recolhe o valor apenas após o vencimento fixado.

IV. 2. Fase Contenciosa – Fase de Defesa

O Decreto nº 70.235/72, em seu artigo 14, deixa uma indubitável divisão de fases no trâmite do processo administrativo ao colocar que, a partir do momento do oferecimento de impugnação à exigência tributária o procedimento adentra em sua fase litigiosa.

IV.2.1. – As possibilidades de atuação do contribuinte frente ao crédito tributário e seus efeitos

Com a formação da exigência tributária pela administração pública, por meio da lavratura do auto de infração, ou pela notificação de lançamento, quatro possibilidades vêm à tona para as partes envolvidas: (a) o cumprimento da exigência pelo polo passivo, por meio de pagamento ou pedido de parcelamento, (b) revelia, (c) a Administração efetuar a revisão de ofício do lançamento, e (d) oferecimento de impugnação do crédito constituído, por parte do contribuinte.

IV.2.1.1 – Do cumprimento da obrigação pelo contribuinte

O contribuinte poderá cumprir a obrigação por meio do seu simples pagamento, extinguindo-a definitivamente. Optando por este procedimento o devedor obtém o benefício de redução da multa respectiva, na seguinte porcentagem, de acordo com a forma escolhida:

a) Cinquenta por cento da multa de lançamento de ofício ao contribuinte que, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação (Lei nº 8.218/91, art. 6º, inciso I);

b) Se houver impugnação tempestiva, trinta por cento, se o pagamento do débito for efetuado dentro de trinta dias da ciência da decisão de primeira instância (Lei n^o 8.218/91, art. 6^o, inciso III).

Caso o contribuinte opte por parcelar seu débito, a redução da multa fica da seguinte forma:

a) Quarenta por cento da multa de lançamento de ofício ao contribuinte que, notificado, requerer o parcelamento do débito no prazo de trinta dias (Lei n^o 8.218/91, art. 6^o, inciso II);

b) Havendo impugnação tempestiva, vinte por cento, se o parcelamento for requerido dentro de trinta dias da ciência da decisão de primeira instância (Lei n^o 8.383/91, art. 6^o, inciso IV).

IV.2.1.2 – Revelia

A revelia é a ausência do contraditório. Ou seja, ocorre quando do não comparecimento do sujeito passivo no processo. Assim, presumem-se absolutamente verdadeiros os fatos alegados no lançamento.

A principal consequência da revelia é o direito de a Administração dar início ao procedimento de cobrança do crédito tributário, tendo trinta dias para a cobrança amigável no órgão preparador, que emitirá carta de cobrança ao contribuinte.

Caso não haja o pagamento, o crédito deverá ser encaminhado à Procuradoria da Fazenda Nacional para inscrição na dívida ativa e o consequente ajuizamento da Execução Fiscal.

IV.2.1.3 – Revisão de ofício do lançamento

O lançamento não impugnado pode sofrer revisão de ofício pela autoridade administrativa nos casos em que constate erro em sua feitura e tenha ocorrido sua extinção pela decadência. Compete aos delegados e inspetores da

receita federal a revisão de ofício de que tratam os artigos 145, III e 149 do CTN, *in verbis*:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I – (...) II – (...) III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149. (...)

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

IV.2.1.4 – O oferecimento de impugnação

Como dito anteriormente o oferecimento de impugnação instaura a fase litigiosa do processo administrativo tributário.

O oferecimento de recurso/defesa/impugnação é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, desde que realizada seguindo os parâmetros de casos e prazos estabelecidos em lei.

Estão proibidos os órgãos públicos de negar à manifestação impugnatória do contribuinte, esse efeito suspensivo.

A impugnação impede ainda o início da fluência do prazo prescricional para propositura, pela Fazenda Pública, da ação de execução fiscal.

A apresentação da impugnação deverá ser feita por escrito e deverá ser instruída com os documentos em que se fundamentar, sendo apresentada no órgão responsável pela notificação de lançamento/auto de infração no prazo máximo de trinta dias contados da data da intimação da exigência, conforme disposição expressa do artigo 15 do Decreto 70.235/72.

Deve ainda mencionar, nos termos do artigo 16 do Decreto 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:
I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;
II - a qualificação do impugnante;
III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;
IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.
V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.

Aberta a fase litigiosa do processo, passemos agora a expor de forma mais detalhada os trâmites desta nova fase.

IV.2.2. – Instrução do processo e ônus da prova

Conforme já tratado, o Impugnante poderá indicar na sua peça impugnatória quais as provas que pretende produzir, requerendo diligências e perícias, bem como a apresentação de documentos que se encontram de posse da administração pública que, por sua vez, poderá também, de ofício, determinar a realização destas diligências, ou mesmo negar o pedido do contribuinte através de decisão fundamentada.

No que tange a produção das provas, os parágrafos § 3º a 6º do artigo 16, acima mencionado, assim preveem:

Art. 16 (...)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador.

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

A regra é clara, e bem parecida com o processo civil. A prova documental deve ser apresentada de pronto, acompanhando a própria impugnação, sob pena de preclusão. A apresentação posterior dependerá de justificativa em uma das alíneas previstas no § 4º acima transcrito. Porém, a jurisprudência do CARF tem abrandado essa regra, pois viola o princípio da ampla defesa e impede que se alcance a verdade material⁶⁹.

Outro ponto importante, além de se mencionar a ofensa aos princípios do contraditório e ampla defesa, é que a Lei nº 9784/99, em seu artigo 3º, inciso II, assim dispõe: “Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados: (...) III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente; (...)”

Assim, referidas restrições, teriam deixado de existir.

O contribuinte, ao oferecer sua impugnação, caso pretenda que seja realizada diligência ou perícia, deverá fazer acompanhar os motivos que a justifiquem, formulando os quesitos referentes ao exame desejado, e no caso de perícia, informar o nome, endereço e a qualificação profissional do perito que

⁶⁹ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 75.

indicará para efetuar o exame, sob pena de ter seu pedido considerado como não formulado. Vejamos o que dispõe os artigos 18, 28 e 29 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, *in fine*. (...).

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Como já mencionado em ocasião anterior, o processo administrativo é regido pelo princípio da verdade material. Assim, nas palavras de Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka:

(...) a autoridade julgadora deverá buscar a realidade dos fatos, conforme ocorrida, e para tal, ao formar sua livre convicção na apreciação dos fatos, poderá julgar conveniente a realização de diligências que considere necessárias à complementação da prova ou ao esclarecimento de dúvida relativa aos fatos trazidos ao processo.

Outrossim, caso necessite, para a comprovação de seus fatos, da apresentação de documentos que se encontram de posse da Administração, o contribuinte tem seu direito garantido pela Lei nº 9.784/99, artigo 37, de que o órgão competente para a instrução venha a prover a imediata apresentação dos mencionados documentos.

É a verdadeira caracterização da inversão do ônus da prova, perfeitamente aplicável nestes casos. Temos sempre válido o preceito de que a prova no processo é uma faculdade, e não um dever, porém cabe como obrigação da Administração Pública, personalizada no Fisco, e com caráter estritamente vinculado, a comprovação do fato ilícito que gerou a exigência (Decreto 70.235/72, art. 9º).

Sobre o tema do ônus da prova, José Eduardo Soares de Melo⁷⁰ assim nos ensina:

Entende-se que o encargo probatório deve ser considerado de forma equitativa para as partes litigantes. Pondera-se que a presunção de legitimidade dos atos administrativos – aplicável ao lançamento tributário – não significa a concessão de liberdade total ao fisco, uma vez que tem a obrigação de provar (documentalmente) a veracidade da infração cometida, pois a exigência tributária tem que estar positivada, a fim de não constranger o patrimônio dos particulares sem que haja segurança (liquidez e certeza) do crédito tributário.

Pois bem. Podem ser alegados na defesa argumentos de caráter impeditivo (ex.: sucessão, questão processual), modificativo (ex.: pagamento parcial, créditos parciais, depósito judicial) e extintivo (ex.: decadência, compensação).

Quanto à autoridade julgadora, não lhe cabe a função de suprir uma eventual inércia das partes, mas simplesmente analisar as provas necessárias ao esclarecimento dos pontos relevantes e controvertidos, podendo aí também aduzir as provas que não foram suficientes para um julgamento adequado.

Impende-se destacar a possibilidade de o julgador, ao analisar as provas carreadas pelas partes, verificar a ocorrência de inexatidões, incorreções ou omissões no procedimento, e que isto leve ao agravamento da exigência inicial, ou à inovação e alteração da fundamentação legal desta exigência. Por exemplo, em um caso prático de lavratura de um auto de infração, a autoridade administrativa não incluiu todos os “erros” tributários praticados pelo contribuinte, e isto foi verificado já durante a fase litigiosa do PAF. Nestes casos deve o julgador determinar a lavratura de um novo auto de infração complementar, desde que não decorrido o prazo decadencial. Abre-se assim um novo prazo para o sujeito passivo oferecer nova impugnação.

⁷⁰ MELO, José Eduardo Soares de. *Processo Tributário Administrativo e Judicial*. 2. Ed. São Paulo: Quarter Latin, 2009, p. 118.

IV.2.3. – Julgamento de 1ª Instância

De acordo com o Decreto nº 70.235/72, em seu artigo 25, inciso I, compete às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ o julgamento em primeira instância de processos de exigência de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. São órgãos de deliberação interna e natureza colegiada.

O Regimento Interno da RFB (Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012), em seu artigo 233, estabelece:

Art. 233. Às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ, com jurisdição nacional, compete conhecer e julgar em primeira instância, após instaurado o litígio, especificamente, impugnações e manifestações de inconformidade em processos administrativos fiscais:

I - de determinação e exigência de créditos tributários, inclusive devidos a outras entidades e fundos, e de penalidades;

II - de infrações à legislação tributária das quais não resulte exigência do crédito tributário;

III - relativos a exigência de direitos antidumping, compensatórios e de salvaguardas comerciais; e

IV - contra apreciações das autoridades competentes em processos relativos a restituição, compensação, ressarcimento, reembolso, imunidade, suspensão, isenção e redução de alíquotas de tributos, Pedido de Revisão de Ordem de Incentivos Fiscais (PERC), indeferimento de opção pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) e pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), e exclusão do Simples e do Simples Nacional.

A Portaria MF nº 341/2013, com as alterações da Portaria MF nº 571/2013, disciplina a constituição das Turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ).

Já a competência territorial e por matéria das DRJ's é disciplinada hoje pela portaria RFB nº 1.006 de 24/07/2013.

Até a edição da MP 2158-35/2001, o julgamento era de competência indelegável do Delegado de Julgamento, com caráter pessoal. A partir da nova redação, as delegacias de julgamento deixaram de ser órgãos monocráticos e passaram a ser órgãos colegiados, com composição em câmaras compostas por

auditores fiscais, sendo que as decisões são tomadas por maioria dos votos e não mais pela decisão do Delegado⁷¹.

Conforme artigo 27 do Decreto em análise, não há intimação do contribuinte quanto à data de julgamento, pois, segundo o parágrafo único, serão julgados na ordem e nos prazos estabelecidos, em ato do Secretário da Receita Federal, observando-se a prioridade de que trata o caput do mencionado artigo.

Já nos termos do artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, da decisão preferida em 1ª instância, caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro do prazo de trinta dias. Sempre haverá recurso de ofício por parte da autoridade de 1ª instância nas hipóteses previstas no artigo 34 do Decreto nº 70.235/72. Por fim, não cabe pedido de reconsideração da decisão de primeira instância, nos termos do artigo 36 do mencionado Decreto.

IV.2.4. – Os recursos e as instâncias de julgamento

IV.2.4.1 - Recurso Voluntário e Recurso de Ofício

Conforme acima mencionado, o artigo 33 do Decreto do PAF abre a possibilidade de Recurso Voluntário em face da decisão proferida em primeira instância, atacando a decisão como um todo ou parcialmente, desde que oferecido no prazo de trinta dias, caso contrário a decisão ganha caráter definitivo. O Recurso Voluntário tem efeito suspensivo.

Já nos termos do artigo 34, poderá ainda ser interposto Recurso de Ofício da Administração Pública que será feito por meio de declaração no próprio acórdão, nos casos em que a decisão cancelar crédito tributário superior a um milhão de reais, nos termos da Portaria MF nº 03, de 03/01/2008, ou deixar de aplicar a pena de perda de mercadoria.

⁷¹ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 93/94.

Anote-se que o prazo para interposição do recurso voluntário somente começará a fluir a partir da ciência, pelo sujeito passivo, da decisão proferida no julgamento do recurso de ofício (artigo 33, § 1º).

Cumpra-se observar que no caso de decisão de primeira instância que julga parcialmente procedente o lançamento, caso haja interposição de recurso de ofício, deverá ser aberto o prazo legal para recurso voluntário, porém, somente no que se refere à parte da decisão que manteve o lançamento.

O julgamento dos Recursos Voluntários e de Ofício são de responsabilidade do Conselho de Contribuintes, hoje representado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

IV.2.4.2 - O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF

Nos termos do artigo 25, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, os recursos serão julgados, em segunda instância, pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que é, conforme o próprio inciso descreve, um órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial.

Vale esclarecer que um órgão paritário é aquele composto tanto por representantes da Fazenda quanto dos contribuintes, diferentemente das DRJ's, que são formadas apenas por auditores fiscais, como acima já mencionado.

Referido Conselho é constituído por seções e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF foi criado pela Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, e instalado pelo Ministro de Estado da Fazenda em 15/2/2009, mediante Portaria MF nº 41, de 2009. Essa portaria foi revogada pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009.

Os parágrafos 2º a 11º do mencionado artigo, dispõem sobre as estruturas das seções, das câmaras e das turmas, bem como sobre os cargos de presidentes e vice-presidentes e sobre os conselheiros que lá atuam.

Ao contrário das DRJ's que devem observar o entendimento da SRF – Secretaria da Receita Federal - expresso em atos tributários e aduaneiros, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não está subordinado à SRFB. Subordina-se, porém, à legalidade, assim como as DRJ's, não podendo, segundo a jurisprudência já firmada, decidir sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de lei⁷².

O julgamento do CARF será realizado conforme dispuser o regimento interno. O Regimento Interno do CARF foi aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009 e segue reproduzido com suas atualizações até a Portaria MF nº 545, de 18/11/2013.

A estrutura administrativa do CARF é dividida nos setores Administrativo e Judicante. Importante neste estudo destacar somente a divisão do departamento Judicante.

Nos termos do artigo 1º, do Anexo II, do Regimento Interno, o CARF é dividido em três Seções, cuja competência para julgar é definida por matéria. As matérias de cada Seção estão definidas nos artigos 2º a 4º do Anexo II, e seguem abaixo, de forma bem resumida e exemplificativa:

I - Primeira Seção: Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) com seus reflexos, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), e a exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao SIMPLES e ao SIMPLES-Nacional;

II - Segunda Seção: Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF), Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), Imposto Territorial Rural (ITR) e Contribuições

⁷² *Ibid.*, p. 102

Previdenciárias, inclusive as instituídas a título de substituição e as devidas a terceiros;

III - Terceira Seção: Contribuição para o PIS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Contribuição para o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e sobre Operações relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF), Imposto sobre a Importação (II) e sobre a Exportação (IE) e a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE).

Incluem-se ainda na competência das Seções os recursos interpostos em processos de compensação, ressarcimento, restituição e reembolso, bem como os de reconhecimento de isenção ou de imunidade tributária. A competência para o julgamento de compensação é definida pelo crédito alegado, mesmo se houver lançamento de crédito tributário de matéria que se inclua na especialização de outra Câmara ou Seção.

Cada Seção possui quatro Câmaras, estas integradas por turmas ordinárias e especiais. Ainda dentro dessa estrutura temos a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, formada por três turmas, e mais o Pleno da CSRF.

Os seus Conselheiros são nomeados pelo Ministro da Fazenda, para mandato de três anos, admitida recondução, nos termos do artigo 40 do Anexo II.

Conforme acima mencionado, a composição é sempre feita de forma igualitária entre representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes. Outrossim, é assegurado ao sujeito passivo ou seu representante legal e ao Procurador da Fazenda Nacional o direito de defesa oral nas sessões de julgamento do CARF.

IV.2.4.3 - Recursos em face das decisões de 2ª instância

Em face das decisões das Turmas do CARF, ainda podem ser interpostos embargos de declaração e recurso especial, não cabendo, porém, pedido de reconsideração.

Os embargos de declaração estão previstos no artigo 65, Anexo II do Regimento Interno do CARF, e podem ser opostos quando houver no acórdão obscuridade, dúvida ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou sendo omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a Turma ou a Câmara.

Os embargos são requeridos ao Presidente da Câmara Superior ou da Câmara julgadora e, equivalentes aos embargos de declarações do processo civil, possuem prazo específico para interposição de cinco dias.

Importante ressaltar que a solicitação destinada a corrigir as inexatidões devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo, que por si só diferem dos embargos de declaração, pode ser apresentada a qualquer tempo (artigo 66).

Já o Recurso Especial tem previsão no § 2º do artigo 37 do Decreto nº 70.235/72, além de previsão no Regimento Interno do CARF (artigos 67 a 71, Anexo II), e pode ser interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

O Recurso Especial, interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional ou pelo contribuinte, deverá ser formalizado em petição dirigida ao presidente da câmara à qual esteja vinculada a turma que houver prolatado a decisão recorrida, devendo este fazer a análise de todos os pressupostos de admissibilidade.

O prazo para interposição e contrarrazões pela parte contrária é de quinze dias contados da data da ciência da decisão, sendo que a interposição do recurso por parte do Procurador da Fazenda Nacional não é obrigatória, situando-se no campo da conveniência e oportunidade.

A matéria objeto de recurso especial deverá ter sido devidamente prequestionada, bem como o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até duas decisões divergentes por matéria.

Registre-se que, anteriormente às modificações da Lei nº 11.941/2009, após o julgamento dos recursos de ofício pelos antigos Conselhos de Contribuintes, era admissível a interposição de recurso à Câmara Superior de Recursos Fiscais, sendo ele considerado um recurso especial, quando a decisão negava provimento ao recurso de ofício, ou um recurso voluntário, quando a decisão de segunda instância lhe desse provimento.

Atualmente, consoante o parágrafo 11 do artigo 67 do Regimento Interno do CARF, contra decisão que der ou negar provimento ao recurso de ofício apenas é cabível recurso especial de divergência.

IV.2.4.4 - A definitividade das decisões no âmbito administrativo

Por fim, a definitividade da decisão significa que esta não mais poderá ser objeto de alteração pelos meios e recursos próprios previstos na esfera administrativa. O artigo 42 do Decreto nº 70.235/72 relaciona as situações em que a decisão administrativa torna-se definitiva.

Em primeira instância, tornam-se definitivas as decisões proferidas pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento sem que tenha sido interposto recurso voluntário no prazo estabelecido (trinta dias). Também são definitivas as decisões pronunciadas pelas DRJ's na parte que não for objeto de recurso voluntário, ou seja, quando o contribuinte concorde parcialmente com o acórdão. Nesse caso, deve o processo ser apartado para cobrança do crédito tributário mantido nesta circunstância. Outrossim, a decisão que cancelar crédito tributário em valor inferior ao limite de alçada previsto para recurso de ofício, será da mesma forma definitiva, nos termos da Portaria MF nº 03/2008.

Quanto a não apresentação de recurso voluntário é importante notar que, ocorrendo a sua interposição extemporânea, o processo ainda assim deve ser remetido ao CARF para o julgamento da perempção, nos termos do artigo 35 do Decreto nº 70.235/72.

No que concerne à segunda instância, são definitivas as decisões das quais não caiba recurso especial ou, se cabível, quando decorrido o prazo de quinze

dias sem sua interposição. Frise-se que não cabe recurso especial de decisão de Câmaras do CARF que aplicarem súmula de jurisprudência do próprio Conselho ou da Câmara Superior, bem como do acórdão que decidir por anular a decisão de primeira instância (artigo 67, § 2º do Regimento Interno do CARF).

Por último, são definitivas na esfera administrativa as decisões de instância especial proferidas pelas turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais de que não sejam cabíveis ou não sejam interpostos embargos de declaração.

Os efeitos da definitividade da decisão são opostos aos produzidos pela impugnação. De fato, a exigibilidade do crédito tributário, ora suspenso, volta a vigorar, possibilitando a sua cobrança e o prazo prescricional para propositura da ação de execução, por parte da Fazenda Pública, passa a fluir, pois o crédito tributário encontra-se definitivo, nos termos do artigo 174 do Código Tributário Nacional.

A decisão definitiva contrária ao sujeito passivo será cumprida no prazo estipulado para cobrança amigável (trinta dias). Se descumprida, o crédito tributário respectivo deve ser encaminhado à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa e cobrança judicial (artigo 43 do Decreto nº 70.235/72).

Tendo sido depositado o montante integral para suspender a exigibilidade do crédito tributário, o depósito efetuado deve ser convertido em renda da União, salvo se for comprovada a propositura de ação judicial, conforme reza o § 1º do artigo 43 do Decreto nº 70.235/72.

De outra parte, as decisões irreformáveis favoráveis ao sujeito passivo extinguem o crédito tributário, caso não possam mais ser objeto de ação anulatória, consoante o inciso IX, artigo 156, do Código Tributário Nacional. Em decorrência disso, cumpre à autoridade exonerá-lo dos encargos decorrentes do contencioso. Isso deve ser feito, como determina a norma, de ofício, sem necessidade de qualquer requerimento do sujeito passivo, remetendo-se o processo ao arquivo, nos termos do artigo 45 do Decreto nº 70.235/72.

V – CONCLUSÃO

O presente trabalho focou em analisar os aspectos mais relevantes do processo administrativo fiscal no âmbito da legislação federal.

Concluiu-se que tanto a Constituição Federal quanto o Código Tributário Nacional asseguram ao contribuinte o processo administrativo fiscal, como instrumento dos ajustes das relações tributárias, devidamente amparados pela ampla defesa e contraditório, sem quaisquer limitações aos recursos necessários para o exercício desses direitos de forma ampla e irrestrita.

Pudemos observar no estudo que o processo administrativo tributário vem se consubstanciando em um meio útil na busca da pacificação e do equilíbrio da relação jurídica tributária, firmada entre o Estado (sujeito ativo) e contribuinte (sujeito passivo), e que as discussões sobre diferenciação entre o processo ou procedimento administrativo fiscal está superada pelo próprio texto constitucional.

Também concluímos que a coexistência de duas instâncias diversas (administrativa e judicial), da mesma discussão, poderia ensejar decisões contraditórias, violando, com isso, o princípio da segurança jurídica. Assim, a legislação determina que, optando o contribuinte pela via judicial, o mesmo renuncia a sua discussão na via administrativa, desde que haja identidade dos temas.

Avançando os estudos, analisamos os princípios gerais constitucionais, os princípios de natureza administrativa e os específicos aplicáveis ao processo administrativo fiscal, concluindo que possuem grande importância no sistema jurídico e, igualmente, no subsistema processual tributário, posto que aqui também informam rumos a serem seguidos para que as decisões proferidas no âmbito do processo administrativo tributário alcancem seu fim maior, qual seja, o da efetiva justiça fiscal.

O estudo também enfrentou os temas das fases do processo administrativo, abrangida pela fase não contenciosa e a contenciosa.

Na fase não contenciosa, pudemos observar que o Mandado de Procedimento Fiscal trata de um instrumento que visa permitir ao fiscalizado a autenticidade da ação fiscal contra ele instaurado e que, qualquer irregularidade no MPF configura-se vício de procedimento, que pode até acarretar a nulidade do lançamento. Já o momento de encerramento da fiscalização caracteriza-se pelo momento em que a autoridade analisa as suas conclusões.

De uma forma geral, foi feita uma análise sobre a forma de comunicação dos atos processuais e como se dá a contagem dos prazos, concluindo-se que os mesmos são contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento. Outrossim, discorremos sobre alguns institutos que podem ser utilizados pelo contribuinte frente à Administração Pública, tais como a consulta fiscal e denúncia espontânea.

Ainda, analisamos toda a fase contenciosa do processo administrativo fiscal, as formas de defesa do contribuinte, tais como impugnação, recurso voluntário, recurso especial e embargos de declaração e a forma dos julgamentos realizados pela Administração Pública, por meio das DRJ's, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada, formado apenas por auditores fiscais e do CARF, órgão paritário composto tanto por representantes da Fazenda quanto dos contribuintes.

Por fim, vale mencionar que o Processo Administrativo Fiscal no Brasil ainda pode ser objeto de consideráveis melhorias, com o fim de intensificar a vinculação de todos os atos procedimentais prescritos nas normas aplicáveis, reduzindo-se assim ao máximo a discricionariedade ainda existente nos órgãos competentes em todas as instâncias, bem como reduzindo a flagrante morosidade ainda existente para os julgamentos administrativos.

BIBLIOGRAFIA

BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de Processo Administrativo Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. 223 p.

CAIS, Cleide Previtalli. *O Processo Tributário*. 7 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. 808 p.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 550 p.

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2010. 815 p.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 29. ed., São Paulo: Malheiros, 2004. 798 p.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. 1.127 p.

MELO, Fábio Soares de. *Processo Administrativo Tributário: Princípios, Nulidades e Efeitos Jurídicos*. 2009. 175 p. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário), Pontifício Universidade Católica de São Paulo, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. *Processo Tributário Administrativo e Judicial*. 2. Ed. São Paulo: Quarter Latin, 2009. 373 p.

NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010. 702 p.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. 664 p.

SILVA, Renata Elaine. *Curso de Decadência e de prescrição no direito tributário: regras do direito e segurança jurídica*. São Paulo: Noeses, 2013. 458 p.

XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. 383 p.