



CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA – UNICEUB
PROGRAMA DE PÓS GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO E POLÍTICAS PÚBLICAS

MARCELO OLIVEIRA

LITIGIOSIDADE ADMINISTRATIVA TRIBUTÁRIA FEDERAL.

BRASÍLIA

2020

MARCELO OLIVEIRA

LITIGIOSIDADE ADMINISTRATIVA TRIBUTÁRIA FEDERAL.

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção de título de Mestre em Direito pelo Programa de Mestrado e Doutorado em Direito do Centro Universitário de Brasília.

Orientador: Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy.

BRASÍLIA

2020

Oliveira, Marcelo.

Litigiosidade Administrativa Tributária Federal / Marcelo Oliveira – Brasília.

O Autor. 2020.

Dissertação (Mestrado) – Programa de Mestrado e Doutorado em Direito, Centro Universitário de Brasília (UnICEUB). Orientador: Prof.: Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy.

1. Tributário. 2. Administrativo. 3. Litigiosidade. 4. Segurança Jurídica.

MARCELO OLIVEIRA

LITIGIOSIDADE ADMINISTRATIVA TRIBUTÁRIA FEDERAL

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção de título de Mestre em Direito pelo Programa de Mestrado e Doutorado em Direito do Centro Universitário de Brasília.

Orientador: Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy.

Aprovada em: 27 de novembro de 2020.

Banca Examinadora

Prof. Dr. Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy
Centro Universitário de Brasília (UniCEUB), Dr. Orientador

Prof. Dr. Jefferson Carús Guedes
Centro Universitário de Brasília (UniCEUB), Dr. Examinador

Prof. Dr. Alexandre Naoki Nishioka
Universidade de São Paulo (USP), Dr. Examinador

Brasília

2020

DEDICATÓRIA

A Deus, por tudo que tem proporcionado nesta jornada, alegrias, tristezas, desafios.

Obrigado. Pai.

A minha amada esposa e a meus filhos espetaculares, Adna, Ana Clara e João

Marcelo.

Aos meus irmãos e pais, Joanílson (*in memoriam*) e Inês (*in memoriam*), por todo amor, por quem sou, pelo que alcancei.

AGRADECIMENTOS

A todo corpo docente do Uniceub, especialmente a meu orientador, Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy, que será um exemplo a ser seguido por toda minha vida.

A um grande amigo, que me acompanhou e auxiliou em toda essa trajetória: Rycardo.

A Deus, por me sustentar.

“A vida é uma pedra de amolar:
desgasta-nos ou afia-nos,
conforme o metal de que somos feitos.”

George Bernard Shaw.

RESUMO

OLIVEIRA, Marcelo. **Litigiosidade Administrativa Tributária Federal**. 2020. 130 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Centro Universitário de Brasília, 2020.

Trata-se de análise sobre a litigiosidade administrativa tributária federal, que trata de processos administrativos que já representam a soma de cerca de 700 bilhões de reais. O objetivo da pesquisa foi avançar pela descrição, exploração, explicação do problema, com seus conceitos fundamentais, dados atuais, as diferentes formas de tratamento do problema na história e em outros países, alguns motivos da existência do problema e formas de correção. O método de abordagem utilizado no trabalho foi o dedutivo-indutivo, pois se partiu da generalização, a fim de confirmá-la na particularidade, como também se observou particularidades para chegar a conclusões gerais. Como resultado foram propostas políticas públicas, por alterações legislativas, para correção de parte do alto grau de litigiosidade administrativa tributária, em duas de suas fontes, na ausência de segurança jurídica e nos reiterados parcelamentos. Ao final chegou-se à conclusão que a litigiosidade deve ser acompanhada reiteradamente, com análise e proposituras de medidas para se evitar seu crescimento, a fim de manter a continuidade de recebimento de recursos pelo Estado e combater a concorrência desleal entre contribuintes que arcam e os que não arcam com suas obrigações tributárias principais.

PALAVRAS CHAVE: 1. Tributário. 2. Administrativo. 3. Litigiosidade. 4. Correções.

ABSTRACT

OLIVEIRA, Marcelo. **Federal Tax Administrative Litigation**. 2020. 130 f. Dissertation (Master in Law) - Centro Universitário de Brasília, 2020.

This is an analysis of the federal tax administrative litigation, which deals with administrative processes that already represent the sum of around 700 billion reais. The objective of the research was to advance by description, exploration, explanation of the problem, with its fundamental concepts, current data, the different ways of treating the problem in history and in other countries, some reasons for the existence of the problem and ways of correction. The approach method used in the work was deductive-inductive, since it started from generalization, in order to confirm it in particular, as well as particularities were observed to reach general conclusions. As a result, public policies were proposed, due to legislative changes, to correct part of the high degree of administrative tax litigation, in two of its sources, in the absence of legal certainty and in the repeated installments. In the end, it was concluded that litigation must be monitored repeatedly, with analysis and proposals for measures to prevent its growth, in order to maintain the continuity of receipt of resources by the State and to fight unfair competition between taxpayers and the taxpayers. that do not bear their main tax obligations.

KEY WORDS: 1. Tax. 2. Administrative. 3. Litigation. 4. Corrections.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1 – O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL	17
1.1 – Verificação e exação fiscais	17
1.2 – O início do processo administrativo fiscal	27
1.3 – Instâncias de julgamento	36
1.3.1 – Primeira instância	36
1.3.2 – Segunda instância	47
1.3.3 – Terceira instância	62
1.4 – Coisa julgada administrativa	66
1.5 – Características do Processo Administrativo Fiscal	71
1.6 – Princípios do Processo Administrativo Fiscal	81
2 – ASPECTOS RELEVANTES	92
2.1 – Breve histórico do contencioso administrativo	92
2.2 – A experiência internacional	98
2.3 – O Processo Administrativo Fiscal e o direito fundamental	104
2.4 - Recentes e importantes questões sobre litigância administrativa	107
2.4.1 – Coisa julgada administrativa	108
2.4.2 = Voto de qualidade	121
3 – A LITIGÂNCIA ADMINISTRATIVA	126
3.1 – Dados atuais	127
3.2 – A segurança jurídica e a litigância administrativa	129
3.2.1 – Definição	129
3.2.2 – O caso da Participação nos Lucros e Resultados	130
3.2.3 –Proposta	134
3.3 – Os parcelamentos e a litigância administrativa	135
3.3.1 – Histórico	135
3.3.2 – Proposta	137
4 – CONCLUSÃO	140
REFERÊNCIAS	142

INTRODUÇÃO.

O presente trabalho visa analisar, refletir sobre a litigância tributária administrativa na esfera federal, suas razões, evolução, atual patamar e possíveis medidas para sua diminuição.

Para tanto, analisaremos vários aspectos da seara que ocorre essa litigância, o processo administrativo fiscal, sua origem, seus aspectos relevantes, seu término, entre outros.

Preliminarmente, cabe o registro da extrema relevância na relação que há entre sujeitos passivos e Estado, na exigência de tributos.

Para deixar claro, segundo o Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, em seu Art. 121, sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa, física ou jurídica, obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

A relação entre Estado e os sujeitos passivos, quando mal administrada, já foi responsável por complexos episódios, atritos, na história mundial.

Como é cediço, desde o começo da história da sociedade fonte de atrito entre o Estado e o povo foi a tributação, que é a instituição, a exigência e o pagamento de tributos pelas pessoas, físicas e jurídicas.

A título de exemplo, na Bíblia, no Antigo e no Novo testamento, há dezenas de citações sobre tributos, taxas, impostos, sendo algumas claras fontes de divergências entre o Estado e a população.

Como exemplo, fica clara a ojeriza do povo aos coletores de impostos, como consta no Evangelho de Lucas, 15:1, “*Todos cobradores de impostos e pecadores se aproximavam para ouvir Jesus*”. Outro exemplo é a indagação ao Nosso Senhor Jesus Cristo se era correto pagar tributo à Cesar ou não, a fim de testá-lo, conforme consta no Evangelho de Lucas, Capítulo 20, Versículo 33, “*Devemos ou não pagar o imposto à César?*”.

Outro episódio de grande relevo foi em 1251, na Inglaterra, durante o governo de João Sem-Terra (1199 - 1216), quando a relação entre nobres e a autoridade real estava desgastada.

Esse desgaste ocorreu devido ao envolvimento da Inglaterra em reiterados confrontos militares, com a conseqüente elevação dos tributos cobrados sob a população e a tentativa de impor a taxação das propriedades eclesiásticas, para custear as guerras. Devido a isso, os nobres se reuniram e organizaram um levante, que colocou a autoridade real em risco.

Para conter o levante o rei João Sem-Terra aceitou acatar determinações impostas pela Magna Carta, documento de 1215, que viria a remodelar o papel do rei na Inglaterra e abrir, historicamente, o surgimento da Democracia, pelo início da divisão de poderes do monarca,

pois a Magna Carta determinava que o rei não poderia mais criar obrigações de pagar tributos sem antes consultar o Grande Conselho, órgão que seria integrado por representantes do clero e da nobreza ¹.

Outro momento de importância histórica – que retrata a relevância do cuidado na relação entre contribuintes e Estado, quando se refere a exigência de tributos – ocorreu novamente na Inglaterra, em 1689, na elaboração da Declaração de Direitos (Bill of Rights of 1689).

Essa Declaração foi um documento elaborado pelo Parlamento (Convention Parliament), formado após a fuga de Jaime II, devido a invasão da Inglaterra por Guilherme III, que ficou conhecida como Revolução Gloriosa.

A declaração é de extrema importância para a história política da humanidade, pois impõe limitações as ações da Coroa frente ao Parlamento, como a de que é vedada a cobrança de impostos sem o consentimento parlamentar ².

Esses momentos históricos demonstram cabalmente a importância e o cuidado que os Estados devem ter na relação de exigência de tributos dos sujeitos passivos, pessoas físicas e jurídicas.

Nesse sentido, no Brasil, há o Processo Administrativo Fiscal (PAF).

O Processo Administrativo Fiscal (PAF) consiste no arcabouço de regras, procedimentos, recursos expressos na legislação, que os sujeitos passivos possuem para questionar, no âmbito administrativo, exigências, exações, cobranças efetuadas pelo Estado.

No âmbito federal o Processo Administrativo Fiscal (PAF) possui três instâncias.

A primeira instância é composta pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ), responsáveis por analisar e decidir, julgar, as impugnações dos sujeitos passivos contra as exações do Estado.

A segunda instância é composta pelas Turmas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), responsáveis por analisar e decidir, julgar, recursos contra as decisões das Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ).

A terceira instância é composta pelas Câmaras Superiores de Recursos Fiscais (CSRF), responsáveis por pacificarem a interpretação da legislação, devido a divergência de decisões entre Turmas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) é órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Economia, e tem por finalidade *julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª (primeira) instância*, bem como os *recursos de natureza*

¹ II. Não lançaremos taxas ou tributos sem o consentimento do conselho geral do reino.

² 4. Que é ilegal toda cobrança de impostos para a Coroa sem o concurso do Parlamento.

especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) ³.

Em julho de 2020 o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) publicou relatório ⁴ que demonstrou a situação de processos em litígio tributário administrativo – em segunda e terceira instâncias administrativas – quanto a questionamentos de contribuintes, pessoas físicas e jurídicas, em discussão no órgão: 106 mil processos, que totalizavam cerca de R\$ 616 Bilhões.

A primeira instância administrativa - que junto com o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) constituem-se nos órgãos responsáveis pelo Processo Administrativo Fiscal (PAF), na área do contencioso administrativo fiscal federal – é composta pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), catorze em todo País, que possuem a competência de conhecer e julgar em primeira instância, após instaurado o litígio, especificamente, impugnações e manifestações de inconformidade em processos administrativos fiscais ⁵

Nas Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ), segundo informação constante de relatório de prestação de contas da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) ⁶, em 2016 foram julgados cerca de 36.000 processos, que somaram R\$ 133,6 Bilhões.

Esses números, esses valores, demonstram a importância do contencioso administrativo tributário e são a inquietação do nosso trabalho, por suas razões, suas causas, suas origens, formas de diminuição.

Poder-se-ia concluir, em rápida e rasa análise, que o problema é cultural, que o brasileiro é, sobretudo, um sonegador, que não paga tributos e que utiliza o contencioso administrativo para protelar o adimplemento de suas obrigações tributárias.

Só que essa conclusão não se mantém quando verificamos que do total dos processos grande parte é decidida a favor dos sujeitos passivos.

Nesse sentido, ainda em 2016, nas Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ) decidiram que 48,2% dos lançamentos tributários deveriam ser mantidos totalmente, 23,4%

³ Conforme consta do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial MF nº 343, de 09 de junho de 2015. <http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/regimento-interno/reg-outros/regimento-interno-do-carf-alterado-portaria-mf-39-2016.pdf>

⁴ <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/2020/dados-abertos-202008.pdf/view>

⁵ Conforme consta do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria Ministerial MF, 203, de 14 de março de 2012. <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=37965>

⁶ <https://receita.economia.gov.br/sobre/prestacoes-de-contas>

deveriam ser mantidos em parte e 28,4% deveriam ser exonerados, o que resultou em um percentual de exoneração de crédito na casa de 17,2% nesse ano. ⁷.

Já no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em relatório de decisões proferidas de janeiro a agosto de 2016 ⁸, restou demonstrado que 20,35% dos processos de exigências tributárias não deveriam ser mantidos.

Por esses dados surgem várias perguntas, mas manteremos a análise do nosso trabalho em duas:

- a) Seria a ausência de segurança jurídica, pela ausência de clareza e precisão nas determinações que tratam das exigências tributárias, responsável por parte do elevado grau de litigiosidade na relação Fisco – Contribuinte? e
- b) Os reiterados parcelamentos poderiam influir no adimplemento dos tributos?

Claro que a elaboração de lançamentos, o adimplemento das obrigações e a interpretação da legislação, por serem atividades humanas, são passíveis de equívocos, seja por dolo ou culpa, que sempre ocorrerão e que dependem, entre outros fatores, da qualidade dos treinamentos dados aos servidores do Fisco, do controle sobre a manutenção de cada lançamento realizado, pela assessoria que pessoas físicas e jurídicas recebem no cumprimento de suas obrigações, etc., mas essas variáveis em nada, ou pouco, relacionam-se com o Direito.

Relaciona-se com o Direito e com a implantação de políticas públicas a certeza do que é devido, pela segurança jurídica, e o cálculo aritmético se vale a pena não pagar o tributo, a fim de aguardar um parcelamento.

A segurança jurídica pode ser obtida em diversos momentos:

- a) na elaboração da legislação;
- b) na interpretação da legislação; e
- c) na retificação da legislação.

Assim, nesse ponto, há as seguintes hipóteses:

1. A análise da determinação legal tributária, quanto à sua clareza e precisão, gera diminuição da litigiosidade, pela certeza da obrigação?
2. O acompanhamento e verificação dos resultados das decisões em julgamentos no contencioso administrativo fiscal federal pode ser fonte para alteração da legislação, a fim de que se confira clareza e precisão, seja por norma interpretativa, seja por nova norma corretiva, com a diminuição da litigiosidade, pela certeza da obrigação?

⁷ <https://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/prestacoes-de-contas/processo-de-contas-anual-exercicio-2015>.

⁸ http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2016/relatorio-julgamentos-do-carf-jan_ags_2016-1.pdf

Já em relação aos reiterados parcelamentos a hipótese para reflexão consiste a na análise se vale mais a pena arcar pontualmente com sua obrigação tributária ou aguardar um parcelamento.

Quanto aos objetivos, a presente dissertação buscará:

- Verificar e descrever o nível de litigiosidade na área administrativa federal na relação Fazenda e sujeitos passivos, com apresentação de histórico da quantidade de processos em período determinado, os valores envolvidos, o quantitativo de decisões, a diminuição ou aumento do estoque de processos, a quantidade de decisões e alguns exemplos de matérias que possuem alto grau de dúvida quanto à aplicação da legislação;
- Análise das condições constantes em parcelamentos tributários;
- Para avaliar a existência do problema e as hipóteses para respondê-lo utilizaremos relatórios e decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e das Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ);
- Análise de decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), a fim de pesquisar e demonstrar, pela análise de acórdãos, os efeitos que a ausência de segurança jurídica causa em relação à litigiosidade quanto ao adimplemento dos tributos responsáveis pelas maiores arrecadações federais;
- Ao fim do trabalho, proporemos medidas jurídicas para a melhoria da segurança jurídica na relação Fazenda – Contribuinte e forma diversa de se cobrar tributos federais, que deve surtir efeito sobre os parcelamentos tributários.

Destaca-se a importância do trabalho, pois em uma sociedade em que o debate sobre justiça fiscal e aumento da carga tributária são constantes e onde há, especialmente em crises econômicas, escassez de recursos públicos para atender as necessidades básicas dos cidadãos, há a necessidade de se dar uma resposta urgente sobre a eficiência na arrecadação e cobrança das exigências tributárias.

Fatos como o grande e crescente número de processos em discussão no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) (cerca de cento e seis mil processos) e o valor que se está discutindo (cerca de seiscentos bilhões de reais), justificam a pesquisa a ser realizada.

Muitos podem se indagar se esse é um problema, principalmente comparado ao estoque de processos no Poder Judiciário. Essa indagação deve levar em conta que o Poder Executivo possui competência para alterar a legislação, buscando tentar corrigir problemas, conferindo clareza ao proposto nas normas e encarando os parcelamentos como algo que deve ser

esporádico, somente em momentos de grande relevância, a fim de diminuir o litígio sobre determinada obrigação.

Não somos adeptos às equivocadas conclusões que a alta litigiosidade na relação entre Fazenda e Contribuinte possui como causas a cultura das pessoas físicas e jurídicas, que é responsável pelo inadimplemento tributário, gerando litigiosidade.

Os dados mostram que há problema a ser enfrentado.

Os números do contencioso administrativo tributário federal são expressivos, tanto em quantidade de processos quanto em valores em disputa, e a grande proporção de causas em que o Contribuinte é vencedor na área administrativa demonstra que há falhas a serem corrigidas.

A relação entre Fazenda e contribuinte deve ser pautada pela justiça fiscal, que é a certeza de por que, como, quando e quanto os contribuintes devem ser tributados, assim como pela celeridade na cobrança de quem não cumpre com suas obrigações, pela rapidez de análise e decisão no contencioso administrativo tributário federal, evitando-se, por exemplo, a concorrência desleal entre quem arca e quem não arca com suas obrigações tributárias.

Soma-se a esse fato a crise fiscal em que se encontra o Brasil, fato de conhecimento geral, em que reformas são propostas para se diminuir direitos sociais dos cidadãos, devido à ausência de recursos no Estado, temos, assim, um problema que deve ser enfrentado, na busca da redução dessa litigiosidade e do incremento dos recursos federais e da justiça fiscal.

1 – O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL

Antes de mais nada, deve-se ressaltar que a diversas denominações sobre o processo administrativo fiscal.

Alguns o chamam de processo administrativo tributário, outros de contencioso tributário.

Para nosso estudo utilizaremos o termo processo administrativo fiscal, por ser o mais utilizado na história, seja pelo Estado, seja pelos sujeitos passivos litigantes.

Para a compreensão do processo administrativo fiscal e da litigância administrativa fiscal deve-se estudar, de forma sintética, sua origem.

Para tanto, a verificação fiscal e a exação que surge dessa verificação serão analisadas em primeiro lugar.

1.1 Verificação e exação fiscais.

A verificação fiscal possui como sinônimos o procedimento fiscal e em uma versão mais popular o termo fiscalização.

Esse, em síntese, é o momento em que o servidor público, com competência advinda de Lei, na área federal os Auditores Fiscais da Receita Federal, examinam os fatos ocorridos em uma pessoa física ou jurídica, a fim de verificar se essas pessoas cumpriram com suas obrigações tributária, determinadas por Lei.

Assim, a legislação processual tributária associa o termo procedimento fiscal à atividade administrativa realizada na fase pré litigiosa (ou procedimental) do processo de determinação e exigência do crédito tributário, que consiste em:

- tomar a termo declarações;
- analisar declarações, documentos e livros;
- reunir elementos de prova capazes de dar sustentação a uma eventual autuação.

É na fase pré litigiosa que a autoridade fiscal procede às investigações. Como se vê, o procedimento fiscal possui natureza eminentemente inquisitória.

Consequentemente, na chamada fase procedimental, investigatória, a autoridade fiscal não está obrigada a informar o sujeito passivo acerca das investigações realizadas nem precisa abrir vista dos elementos de prova coletados, já que não há acusação alguma.

É bem verdade que a Constituição Federal/1988, em seu art. 5º, inciso LV, assegura aos litigantes em processo administrativo e aos acusados, em geral, o direito ao contraditório e à ampla defesa. Ocorre, porém, que a posição daquele que está submetido à ação fiscal não é a de litigante nem a de acusado, mas, simplesmente, a de investigado.

Somente após ser cientificado da formalização da exigência é que o sujeito passivo terá direito, propriamente, ao contraditório e à ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, iniciando, assim, o processo administrativo fiscal.

A competência para a verificação das obrigações tributárias, nos cidadãos e nas empresas, consta do Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966:

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.

Conforme art. 142, caput, do Código Tributário Nacional – CTN, compete à autoridade administrativa, privativamente, constituir o crédito tributário através do lançamento, quando deverá realizar as seguintes atividades:

- verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação;
- determinar a matéria tributável correspondente;
- calcular o montante do tributo devido;
- identificar o sujeito passivo; e
- propor, se for o caso, a aplicação da penalidade cabível.

A atividade fiscal se trata-se de um poder-dever, pois ao agente fiscal não é dado decidir sobre a conveniência ou a oportunidade da constituição da exação, do crédito tributário.

Sua conduta, como de resto a de qualquer outro servidor, está pautada pelo princípio da indisponibilidade dos bens públicos. Exatamente por isso, a atividade do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como citado na legislação acima (art. 142, parágrafo único, do CTN).

Conforme art. 194, caput, do CTN, caberá à legislação tributária regular, em caráter geral, ou, especificamente, em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização.

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Ainda segundo o Decreto 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, o início da verificação fiscal, do procedimento fiscal possui marcos inaugurais.

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

Já no art. 33 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, o Decreto 7.574/2011, o procedimento fiscal tem início com:

- o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;
- apreensão de mercadorias;
- apreensão de livros ou documentos;
- começo do despacho aduaneiro de mercadoria importada.

O início do procedimento fiscal traz consequências para a relação entre o Fisco com as pessoas que estão sob procedimento fiscal.

A primeira delas é que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores (art. 33, § 1º, do Decreto 7.574/2011).

Essa disposição, na medida em que se refere à espontaneidade do sujeito passivo, deve ser lida em conjunto com a que define o tratamento conferido pelo Código Tributário Nacional à denúncia espontânea.

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.

Pelo consignado na legislação acima, o sujeito passivo que cometer uma determinada infração e que, antes do início de qualquer procedimento administrativo relacionado a essa infração confessar a falta cometida, efetuando o pagamento do tributo e dos juros de mora devidos, ficará excluído de qualquer responsabilidade tributária quanto ao ilícito praticado.

Enquanto estiver abrigado sob o manto da espontaneidade, o sujeito passivo poderá confessar débitos não declarados, retificar declarações e formular consultas, ficando a salvo da

imposição de multa de ofício, desde que efetue o recolhimento dos tributos devidos com os acréscimos moratórios cabíveis.

A partir do início do procedimento fiscal essas possibilidades não mais existem.

Excluída a espontaneidade o sujeito passivo ficará sujeito à imposição de multa de ofício, ainda que reconheça a procedência da exação.

Cabe destacar, pois motivos de muitas dúvidas, que os pagamentos efetuados após o início da ação fiscal e antes da lavratura do auto de infração, por sujeito passivo que tenha perdido a espontaneidade, não interromperão o curso normal da verificação fiscal.

Esses valores recolhidos serão utilizados na amortização do crédito tributário apurado, oriundo do procedimento fiscal, cobrando-se do sujeito passivo o eventual saldo remanescente.

Nem mesmo os atos de confissão de dívida, praticados após o início da ação fiscal, terão força para impedir a constituição do crédito tributário e a consequente aplicação da multa de ofício.

Da mesma forma, não serão acolhidas como eficazes as declarações entregues após o início da ação fiscal.

Conforme o Código Tributário Nacional (CTN), art. 147, § 1º: "*A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento*".

Será considerada ineficaz, por fim, a consulta apresentada após o início da ação fiscal, quando a matéria consultada tiver relação com os fatos apurados no procedimento, conforme art. 94, inciso III, do Decreto 7.574/2011.

Além do mais, segundo a Súmula 360 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), os benefícios da denúncia espontânea não se aplicam aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

Conforme o § 2º do art. 33 do Decreto 7.564/2011, o ato que determina o início do procedimento fiscal só exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação:

- ao tributo;
- ao período; e
- à matéria nele expressamente inseridos.

O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade não apenas do sujeito passivo, mas, também, dos demais envolvidos nas infrações verificadas, independentemente de intimação conforme art. 33, § 1º, do Decreto 7.574/2011.

Portanto, o procedimento fiscal tem início com:

- * O primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo ou seu preposto;
- * A apreensão de mercadorias;
- * A apreensão de livros ou documentos;
- * O começo do despacho aduaneiro de importação.

Apenas com a ciência ao sujeito passivo do devido Termo, atualmente Termo de Início da Ação Fiscal, é que fica formalmente aberto o procedimento de ofício e afastada a espontaneidade do contribuinte.

Expirado esse prazo de validade de sessenta dias, referido no art. 33, § 3º, do Regulamento do Decreto 7.574/2011, sem nenhum ato de ofício que indique o prosseguimento dos trabalhos, ter-se-á por readquirida a espontaneidade do sujeito passivo.

Outro ponto de destaque a registrar, que muito importam ao processo administrativo fiscal, são os termos fiscais que deve, ser lavrados pela autoridade competente.

Os termos fiscais constituem a memória dos eventos relevantes ocorridos no curso do procedimento, tais como:

- o início da ação fiscal;
- as intimações para apresentação de livros e documentos;
- as constatações de irregularidades;
- as solicitações de esclarecimentos;
- as apreensões de mercadorias;
- as retenções de documentos;
- o encerramento da ação fiscal, dentre outras.

A lavratura de termos tem por finalidade documentar o procedimento fiscal e instruir o eventual processo administrativo que dele resulte.

Os termos decorrentes de atividade fiscalizadora serão lavrados, sempre que possível, em livro fiscal, extraindo-se cópia para anexação ao processo; quando não lavrados em livro, entregar-se-á cópia autenticada dos mesmos ao fiscalizado, conforme dispões o art. 3º do Decreto nº 7.574 2011.

Em alguns casos, pode ser recomendável que o início e o encerramento da ação fiscal sejam consignados no livro de Termos de Ocorrências, a fim de que fiscais de outros órgãos possam tomar conhecimento da realização de um trabalho pela Receita Federal do Brasil.

Por fim, cabe salientar que é possível o reexame do mesmo período já fiscalizado, pela autoridade fiscal

Em relação ao mesmo exercício, é possível um segundo exame fiscal mediante autorização de autoridade competente para tanto (Coordenador-Geral de Fiscalização, Coordenador-Geral de Administração Aduaneira, Coordenador Especial de Ressarcimento, Compensação e Restituição, Superintendente, Delegado ou Inspetor-Chefe da Receita Federal do Brasil) conforme dispõe o art. 42, do Decreto nº 7.575/1972.

Para registro, a ausência da ordem escrita, emitida por quem de direito, caracteriza vício formal e acarreta a nulidade do lançamento.

Após uma rápida análise sobre o procedimento fiscal, passaremos, também de forma sintética, a registrar pontos sobre a exigência fiscal, a exação fiscal, o lançamento, a autuação que surge devido a autoridade fiscal, no procedimento fiscal, verificar que as pessoas físicas e jurídicas investigadas, fiscalizadas, não cumpriram com suas obrigações tributárias, de pagar (obrigação principal) ou de fazer ou deixar de fazer (obrigação acessória).

Com a exação fiscal surge, caso o sujeito passivo recorra, o processo administrativo fiscal, por isso importante analisar essa questão.

No Processo Administrativo Fiscal, a exigência se materializa por meio do lançamento, conforme previsão legal do artigo 38 do Decreto 7.574/2011.

Art. 38. 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.

§ 1º Os autos de infração ou as notificações de lançamento, em observância ao disposto no art. 25, deverão ser instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do fato motivador da exigência.

§ 2º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.

§ 3º A formalização de que trata este artigo será válida, mesmo que efetuada por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil com exercício em unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil com jurisdição diversa do domicílio tributário do sujeito passivo.

§ 4º A formalização da exigência, na hipótese prevista no § 3º, previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer.

§ 5º O disposto no caput aplica-se também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário.

§ 6º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput, formalizados em decorrência de fiscalização relacionada a regime especial unificado de arrecadação de tributos, poderão conter lançamento único para todos os tributos por eles abrangidos.

§ 7º O disposto no caput não se aplica às contribuições de que trata o art. 3º da Lei nº 11.457, de 2007.

Como se vê, a exigência do crédito tributário é formalizada mediante a lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento.

Portanto, em relação ao mesmo sujeito passivo, deve-se lavrar auto de infração ou notificação de lançamento distintos para cada tributo ou penalidade.

Quando forem formalizados mais de um auto de infração ou notificação de lançamento, esses serão reunidos em um único processo, se houver identidade de sujeito passivo e quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova, podendo gerar um único recurso, caso o sujeito passivo não concorde com a autuação.

O parágrafo 3º, citado acima, dispõe que a formalização da exigência fiscal, o lançamento, será válida, mesmo que efetuada por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil com exercício em unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil com jurisdição diversa do domicílio tributário do sujeito passivo.

Na prática, isso quer dizer que, no caso dos tributos federais, a competência administrativa dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil não está delimitada em razão do território. Ou seja, qualquer fiscal pode praticar validamente os referidos atos, no exercício da sua função, em qualquer local do território nacional.

Cabe um destaque rápido aqui sobre a prevenção.

Prevenção da jurisdição administrativa significa a fixação de competência da autoridade fiscal que primeiro conheceu do ato para exercer sua competência, em face de outras autoridades que teriam igual competência para tanto.

Assim, preventa a jurisdição administrativa da autoridade, fica prorrogada a sua competência para continuar exercendo as funções que não estavam, antes, nos limites normais de suas atribuições.

Jurisdição preventa é o ato de prevenir.

Dispõe o Código do Processo Penal (CPP), em seu Art. 83:

Verificar-se-á a competência por prevenção toda vez que, concorrendo dois ou mais juízes igualmente competentes ou com jurisdição cumulativa, um deles tiver antecedido aos outros na prática de algum ato do processo ou de medida a este relativa, ainda que anterior ao oferecimento da denúncia ou da queixa.

Noronha⁹ aborda o tema competência por prevenção. Segundo este autor:

"Prevenção é ato de prevenir, e prevenir (de prevenire) é vir antes, chegar antes, antecipar-se etc. Diz-se, então, prevenida ou preventa a competência de um juiz quando ele se antecipou a outro, também competente, na prática de ato do processo ou de que a este se relacione, como sucede com a prisão preventiva, a em flagrante, as buscas e apreensões, o reconhecimento de pessoas ou coisas etc. A prática desses atos impede a posterior distribuição dos autos de inquérito ou do procedimento efetuado, devendo, então, ser encaminhados ao juiz que praticou aqueles atos"

Sobre prevenção, o Decreto 7.574/2011, Art. 38, § 4º, dispõe a respeito da prevenção da jurisdição administrativa e da prorrogação da competência da autoridade que primeiro conhecer da formalização da exigência, quando executada por servidor de jurisdição diversa daquela do sujeito passivo, conforme o § 3º, Art. 38, do Decreto 7.574/2011:

⁹ NORONHA, F. Magalhães. Curso de direito processual penal. São Paulo: Saraiva, 1974. p. 52.

Os procedimentos de que trata o referido art. 38 do Decreto 7.574/2011 serão válidos, mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. O § 4º desse artigo, ao complementar o parágrafo anterior, trata da prevenção da jurisdição administrativa da autoridade que primeiro conhecer da formalização da exigência, quando executada por servidor de jurisdição diversa do sujeito passivo.

Parte de extrema importância do procedimento fiscal é a formalização do lançamento, da exação.

As legislações trazem os requisitos que esse ato administrativo, que registra o crédito tributário a ser cobrado dos sujeitos passivo deve ter. Verificaremos todas.

A ausência desses requisitos, ou seu registro deficiente, é origem de muitos recursos dos sujeitos passivos contra o lançamento.

A primeira a ser citada é o Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

O Artigo 142 do Código traz requisitos, obrigatórios, que devem estar no lançamento tributário.

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.

Pela leitura da legislação verificamos que o lançamento deve possuir os seguintes requisitos:

- ✓ Ter sido lavrado por autoridade administrativa com competência legal para constituir o crédito tributário;
- ✓ Registrar a ocorrência do fato gerador, ou seja, registrar o fato que, segundo a legislação, faz surgir a obrigação tributária principal, pagar tributo;
- ✓ Determinar a matéria tributável, subsumindo o fato à legislação, de maneira a deixar claro que a obrigação de pagar o tributo existiu;
- ✓ Calcular o montante do tributo devido, pois devido a existência da obrigação de pagar, que não foi cumprida em sua integralidade, há valor a ser pago ao Erário;
- ✓ Identificar o sujeito passivo é o registro de quem era o obrigado a pagar o tributo, a obrigação, que não foi cumprida em sua integralidade; e
- ✓ Sendo o caso propor a aplicação da penalidade cabível, como as multas de ofício, expressas na legislação, que surgem, também, com a ausência de adimplemento total da obrigação.

Além desses requisitos há os dispostos no Decreto 70.235/1972:

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

Redação equivalente consta no Decreto 7.574/2011, regulamentador do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 39. O auto de infração será lavrado no local da verificação da falta, devendo conter:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição dos fatos;

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, contados da data da ciência; e

VI - a assinatura do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela autuação e o número de sua matrícula.

Esses são outros requisitos legais obrigatórios do lançamento, do auto de infração.

Portanto, o auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà, obrigatoriamente:

- ✓ **A qualificação do autuado:** é a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, conforme determina o art. 142 do CTN. O erro nessa identificação acarreta a nulidade do ato. Sendo assim, no auto de infração, deve-se indicar o nome completo do autuado, seu número de inscrição no cadastro de contribuintes (CNPJ ou CPF) e endereço atualizado;
- ✓ **O local, a data e a hora da lavratura:** a fixação da data é de vital importância para qualquer ato. Vale notar que esses dados são fundamentais para se verificar a competência do autuante;
- ✓ **A descrição do fato:** a descrição deve ser bem clara de modo a permitir, de um lado, que o autuado, conhecendo o fato que lhe é imputado, possa exercer o seu direito constitucional de ampla defesa, e, de outro, que o julgador nela encontre, conjugando-a com os demais elementos do processo, o necessário suporte para formar convicção;
- ✓ **A disposição legal infringida e a penalidade aplicável:** os dispositivos legais citados no auto de infração devem guardar coerência com os fatos descritos; da

mesma forma que a descrição dos fatos, a falta de citação dos dispositivos legais infringidos pode causar o cerceamento do direito de defesa, e, em decorrência, nulidade do lançamento;

- ✓ **A determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias:** por determinação da exigência, entenda-se o montante devido, que deve ser acompanhado do demonstrativo de todos os cálculos, com índices e alíquotas aplicados, de forma a possibilitar a total compreensão, por parte do autuado, da composição do valor total da exigência; a intimação para pagamento (se for o caso) ou impugnação, com a citação do prazo de trinta dias, é requisito indispensável;
- ✓ **A assinatura do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela autuação e o número de sua matrícula:** o auto de infração deve ser assinado para que tenha existência legal, mas não basta a assinatura. Deve ser indicado o número de matrícula, de forma a identificar o responsável pela sua lavratura, juntamente com o seu cargo ou função, tudo para que se verifique a competência do servidor responsável pela exigência, e sua falta certamente acarreta a declaração de nulidade do lançamento.

Cabe aqui um rápido destaque que gera muitas dúvidas a respeito dos débitos confessados em declaração e não pagos e se há razão, ou não, para elaboração do lançamento.

Nesse sentido, os débitos informados pelo contribuinte em instrumentos de confissão de dívida são passíveis de cobrança e, sendo o caso, de inscrição em dívida ativa, dispensando, assim, o lançamento de ofício.

O mesmo ocorre com débitos incluídos em pedidos de parcelamento, posteriormente revogados por descumprimento das condições de concessão, ausência de pagamento.

A despeito de alguns entendimentos doutrinários contrários, o entendimento de que essas declarações são suficientes à constituição do crédito tributário encontra-se pacificado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

TRIBUTÁRIO. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E PAGO COM ATRASO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 360/STJ.

1. Nos termos da Súmula 360/STJ, "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo". É que a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco. Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido.

2. *Recurso especial desprovido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (STJ, Resp nº 962379/RS, rel. Min. Teori Albino Zavascki, julg. em 22/10/2008, DJ de 28/10/2008).*

Por fim, é importante registrar decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no sentido da desnecessidade de se constituir o crédito tributário por meio do lançamento quando já foi feito depósito do montante integral pelo sujeito passivo no âmbito de uma lide judicial:

DEPÓSITO QUE EQUIVALE AO PAGAMENTO. DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO.

1. *O depósito efetuado por ocasião do questionamento judicial do tributo suspende a exigibilidade do mesmo, enquanto perdurar a contenda, ex vi do art. 151, II, do CTN e, por força do seu desígnio, implica lançamento tácito no montante exato do quantum depositado, conjurando eventual alegação de decadência do direito de constituir o crédito tributário.*

2. *Julgado improcedente o pedido da empresa e em havendo depósito, torna-se desnecessária a constituição do crédito tributário no quinquênio legal, não restando consumada a prescrição ou a decadência. (STJ, REsp 757.311/SC, Rel. Min. Luiz Fux. DJe 18/06/2008).*

Após a análise, sintética, de fases anteriores e importantes do processo administrativo fiscal, que é o objeto do nosso estudo, iniciar-se-á o estudo sobre a fase litigiosa administrativa tributária, que se inicia com a contestação, a impugnação contra a autuação, o lançamento.

1.2 O início do processo administrativo fiscal.

Formalizada a exigência, por intermédio da lavratura de auto de infração, três são os possíveis comportamentos do sujeito passivo na instância administrativa:

- ✓ **Inconformismo:** Manifestado pela impugnação tempestiva da exigência (30 dias);
- ✓ **Conformismo:** Manifestado pelo pagamento da exigência ou pelo pedido de parcelamento; ou
- ✓ **Revelia:** caracterizada pela ausência de qualquer manifestação ou pela apresentação intempestiva da impugnação.

Sobre as questões de tempestividade há esclarecimentos a registrar.

Um caso que suscitou muitas dúvidas teve origem nas chamadas notificações eletrônicas de exigência de tributos, cujo encaminhamento se dá por via postal.

Tais notificações indicam uma data de vencimento da obrigação que, normalmente, excede a data limite para apresentação de defesa.

O problema surge quando o sujeito passivo protocoliza sua impugnação além dos trinta dias, contados do recebimento postal, mas antes da data de vencimento da obrigação, indicada na notificação.

Nesses casos, a Receita Federal do Brasil orientou as unidades locais para que acolham a impugnação como tempestiva, entendimento, de resto, corroborado pela jurisprudência administrativa.

Outra situação que também gerou questionamentos e controvérsias relativas ao prazo para a apresentação da impugnação foi a do lançamento contra uma multiplicidade de sujeitos passivos (contribuintes e responsáveis), conforme consta do Código Tributário Nacional (CTN)

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei..

Havia muita discussão sobre essa questão, mas o Decreto 7.574/2011 solucionou todas dúvidas.

Art. 56. ...

...

§ 3º No caso de pluralidade de sujeitos passivos, caracterizados na formalização da exigência, todos deverão ser cientificados do auto de infração ou da notificação de lançamento, com abertura de prazo para que cada um deles apresente impugnação.

§ 4º Na hipótese do § 3º, o prazo para impugnação é contado, para cada sujeito passivo, a partir da data em que cada um deles tiver sido cientificado do lançamento.

Portanto, todos sujeitos passivos, contribuinte e responsáveis, são legítimos para apresentação da impugnação.

Outro ponto que gera discussões é o direito à vista dos autos

O direito à vista dos autos está previsto no art. 45 da Lei nº 11.457/2007, nos seguintes termos:

Art. 45. As repartições da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão, durante seu horário regular de funcionamento, dar vista dos autos de processo administrativo, permitindo a obtenção de cópias reprográficas, assim como receber requerimentos e petições.

Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal do Brasil adotará medidas para disponibilizar o atendimento a que se refere o caput deste artigo por intermédio da rede mundial de computadores e o recebimento de petições e requerimentos digitalizados.

Também a Lei nº 9.784/1999 assegura o direito de vista dos autos e de obtenção de cópias no art. 46:

Art. 46. Os interessados têm direito à vista do processo e a obter certidões ou cópias reprográficas dos dados e documentos que o integram, ressalvados os dados e documentos de terceiros protegidos por sigilo ou pelo direito à privacidade, à honra e à imagem.

O § 3º do art. 146 do, do Decreto 7.574/2011 também trata da faculdade de vista dos autos do processo ao sujeito passivo ou a seu mandatário.

Art. 146. Os processos administrativos fiscais relativos a tributos e a penalidades isoladas e as declarações não poderão sair das unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil, salvo quando se tratar de:

...
 § 3º É facultada vista do processo ao sujeito passivo ou a seu mandatário.

No entanto, o direito de vista do processo não implica autorização para que os autos sejam retirados da repartição fiscal. As únicas situações em que os processos fiscais poderão sair das unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil são aquelas previstas nesse mesmo artigo 146, do Decreto 7.574/2011.

Art. 146. Os processos administrativos fiscais relativos a tributos e a penalidades isoladas e as declarações não poderão sair das unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil, salvo quando se tratar de:

I - Encaminhamento de recursos à instância superior;

II - Restituições de autos aos órgãos de origem;

III - Encaminhamento de documentos para fins de processamento de dados.

Importante destacar, inclusive para o trâmite do processo administrativo fiscal, que não configura cerceamento do direito de defesa a negativa de retirada do processo fiscal da repartição, desde que seja assegurada ao sujeito passivo, no prazo para apresentação da impugnação, a possibilidade de vista dos autos e de extração de cópias das peças do processo.

A jurisprudência administrativa já de pronunciou sobre o tema:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA – VISTA AOS AUTOS FORA DA UNIDADE LOCAL DA SRF – Os autos dos processos administrativos fiscais ficam à disposição do contribuinte na sede da unidade local da Secretaria da Receita Federal durante o prazo recursal para vista no local e/ou cópia, não podendo ser retirados por expressa disposição legal. A alegada indisponibilidade dos autos como cerceamento do direito de defesa deve ser comprovada. (Acórdão nº 101-95090 – Sessão de 07/07/2005 – Por unanimidade de votos – Rel. Cons. Caio Marcos Cândido).

Alguns advogados costumam se insurgir contra a negativa de retirada dos autos da repartição, invocando, em seu favor, o artigo 7º, inciso XV, da Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994, Estatuto da Advocacia, que lhes assegura o direito de "*ter vista dos processos judiciais ou administrativos de qualquer natureza, em cartório ou na repartição competente, ou retirá-los pelos prazos legais*". A jurisprudência administrativa, todavia, tem entendido que o mencionado dispositivo legal não se sobrepõe ao artigo 38 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995. Veja abaixo:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NEGATIVA DE VISTA DE AUTOS FORA DA REPARTIÇÃO E DE ISENÇÃO DE CUSTAS NA OBTENÇÃO DE CÓPIAS – ALEGAÇÃO DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE AMPLA DEFESA E AO CONTRADITÓRIO – IMPROCEDÊNCIA – No âmbito de Processo Administrativo Fiscal, 'ex vi' do disposto no artigo 38 da Lei 9.250/95, não é admissível a saída de autos de processo da repartição, não havendo desse impedimento violação à Lei que rege o Estatuto da Advocacia, seja porque ambas são Lei de mesma estatura, seja porque, no contexto da lei que rege o Estatuto da Advocacia, a saída de autos da repartição pressupõe a existência de todo um conjunto de regras que a tanto possibilite, especialmente em matéria de prazos e imputação de responsabilidades, seja porque, por fim, no âmbito da repartição, a vista aos autos é permitida, não havendo, nesse contexto, como se afirmar, pois, violação ao direito de defesa e ao contraditório (...). (Acórdão nº 107-07263 – Sessão de 13/08/2003 – Por unanimidade de votos – Rel. Cons. Natanael Martins – D.O.U. de 07/11/2003).

Após esclarecimento dessas dúvidas, ingressamos no processo administrativo fiscal propriamente dito, com a apresentação da impugnação tempestiva.

A impugnação tempestiva é a que foi protocolada no prazo de trinta dias da ciência do lançamento tributário, da autuação.

Com a apresentação da impugnação tempestiva se dão os seguintes efeitos:

- ✓ **Instauração da fase litigiosa, o início do processo administrativo fiscal:** A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento, conforme Art. 56, do Decreto 7.574/2011. A impugnação traduz a resistência do sujeito passivo à pretensão estatal, é a discordância do que está sendo cobrado. Impugnada a exigência fiscal, estabelece-se, por via de consequência, um litígio ou lide. A partir daí, o sujeito passivo, já na condição de litigante, passará a contar com as garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa (conforme art. 5º, LV, da Constituição Federal);
- ✓ **Suspensão da exigibilidade do crédito tributário:** As reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo administrativo fiscal, suspendem a exigibilidade do crédito tributário (conforme art. 151, III do Código Tributário Nacional). Enquanto a impugnação estiver pendente de julgamento não será possível promover a cobrança amigável do débito, nem o inscrever em dívida ativa, nem tampouco propor ação de execução fiscal;
- ✓ **Interrupção do prazo prescricional:** O oferecimento da impugnação impede o início do prazo prescricional para a propositura da ação de execução fiscal por parte da Fazenda Pública. Como a Fazenda Pública tem que aguardar a solução do processo administrativo fiscal para cobrar o crédito tributário, o prazo de prescrição para a propositura da ação de execução fiscal não começará a correr até que seja proferida uma decisão definitiva;

Se a impugnação for apresentada fora do prazo (30 dias), for intempestiva não ficará caracterizada a impugnação e, portanto, não serão produzidos os efeitos anteriormente elencados: não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário, não interrompe o prazo prescricional e também não comporta julgamento de primeira instância, salvo se acolhida a tempestividade, suscitada como preliminar.

Prosseguindo, a impugnação, formulada por escrito, deverá ser apresentada em unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo, conforme art. 56, do Decreto 7.574/2011.

Não obstante, será admitida a apresentação da impugnação em qualquer outra unidade da Receita Federal do Brasil, assegurado o seu posterior encaminhamento ao órgão competente. Tal procedimento é compatível com a determinação contida no art. 9º do Decreto nº 83.936, de 06 de setembro de 1979.

Art. 9º Nenhum assunto deixará de ter andamento por ter sido dirigido ou apresentado a setor incompetente para apreciá-lo, cabendo a este promover de imediato o seu correto encaminhamento.

Cabe destacar que atualmente a impugnação pode ser formalizada e transmitida em formato digital, a teor do parágrafo único do art. 2º do Decreto 70.235/1972 (com a redação dada pela Lei nº 12.865, de 09 de outubro de 2013).

Assim, o sujeito passivo poderá protocolar a impugnação e os documentos que a instruem de forma eletrônica, considerando-se como data de protocolo a data e hora de recebimento dos dados pelo Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (e-CAC), da Receita Federal do Brasil.

Outra forma de envio da impugnação é seu encaminhamento por via postal.

O encaminhamento, pelo sujeito passivo, de sua impugnação é permitido, podendo encaminhar petições, recursos e quaisquer outros documentos por intermédio do correio, mediante aviso de recebimento (AR), conforme art. 56, do Decreto 7.574/2011.

Nesse caso, a data de entrega a ser considerada, para fins de exame da tempestividade da impugnação será a da respectiva postagem constante do avido de recebimento, conforme art. 56, § 5º, do Decreto 7.574/2011.

Na impossibilidade de se obter cópia do avido de recebimento será considerada como data de entrega a que constar do carimbo apostado pelos Correios no envelope, quando da postagem da correspondência, conforme art. 56, § 6º, do Decreto 7.574/2011.

Esclarecidos aspectos da apresentação da impugnação, cabe tecer comentários sobre seus necessários requisitos:

Formalização por escrito: a impugnação deverá ser formalizada por escrito, conforme art. 56, Decreto 7.574/2011. Não se exige que seja datilografada, nem digitada em computador, desde que legível poderá ser manuscrita;

Indicação da autoridade julgadora: a impugnação deverá mencionar a autoridade julgadora a quem seja dirigida, conforme art. 57, inciso I, do Decreto 7.574/2011. Não obstante, eventuais erros ou imprecisões quanto à identificação da autoridade julgadora não constituirão motivo para recusar o recebimento da peça impugnatória. Nestes casos, a despeito da indicação equivocada, o órgão preparador, atendendo aos princípios da oficialidade e do informalismo,

aplicáveis ao processo administrativo fiscal, como veremos adiante, deverá recepcionar a petição, encaminhando-a à autoridade competente;

Qualificação do impugnante: a impugnação deverá mencionar a qualificação do impugnante, conforme art. 57, inciso II, do Decreto 7.574/2011. De um modo geral, considera-se satisfatória a qualificação que possibilita identificar o impugnante de forma inequívoca, sem risco de confundi-lo com homônimos;

Razões de fato e de direito e provas: a impugnação deverá mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, conforme art. 57, inciso III, do Decreto 7.574/2011.

A exigência de que a impugnação mencione os motivos de fato e de direito em que se fundamenta implica dizer que não se admite a chamada negação geral, ou seja, a simples discordância desprovida de fundamento. Se a negação genérica for caracterizada, considerar-se-á não impugnada a respectiva exigência, conforme jurisprudência administrativa do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)

"DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU – MATÉRIA NÃO QUESTIONADA – NÃO APRECIÇÃO – ARGUIÇÃO RECURSAL DE NULIDADE – MATÉRIA PREQUESTIONADA – FALTA DE APROVEITAMENTO DOS ARGUMENTOS RELACIONADOS À MATÉRIA PRINCIPAL – NEGAÇÃO GERAL – DECISÃO RECORRIDA – MANUTENÇÃO – A impugnação deve ser certa ou determinada, espandendo-se a formulação de pedido genérico ou universal ao não confrontar os argumentos acusatórios do Fisco. (Acórdão nº 107-07418 – Sessão de 05/11/2003 – Por unanimidade de votos – Rel. Cons. Neicyr de Almeida).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – ALEGAÇÕES NÃO FUNDAMENTADAS – NÃO CONHECIMENTO – As alegações, de fato e de direito, formuladas na impugnação e no recurso devem ser fundamentadas, sob pena de delas não se tomar conhecimento. (Acórdão nº 201-78848 – Sessão de 09/11/2005 – Por unanimidade de votos – Rel. Cons. José Antonio Francisco).

Na impugnação o sujeito passivo, para provar a veracidade de suas alegações de defesa, pode requerer a realização de diligências e perícias.

A impugnação mencionará as diligências ou perícias que o impugnante pretenda que sejam efetuadas, expondo seus motivos, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, e indicando, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do perito, conforme o Art. 57, inciso IV, do Decreto 7.574/2011.

Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos mencionados (art. 57, § 1º, do Decreto 7.574/2011).

Cabe destacar o tratamento que se dá quando o sujeito passivo, ao mesmo tempo que impugna na esfera administrativa, busca sua pretensão no Poder Judiciário.

Se a matéria impugnada for submetida à apreciação judicial, o sujeito passivo deverá juntar cópia da petição, conforme o art. 57, inciso V, do Decreto 7.574/2011.

Essa medida é necessária, pois é vedado ao sujeito passivo ingressar nas duas esferas, administrativa e judicial, com o mesmo pedido, pois se isso ocorrer o julgador administrativo não conhecerá da questão que já está em discussão no Poder Judiciário.

Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador, conforme consta na regra do art. 57, § 3º, do Decreto 7.574/2011.

Um ponto que causa reiterados atritos entre as partes do processo administrativo fiscal, Estado e sujeitos passivos, refere-se a preclusão probatória.

O art.57, § 4º, do Decreto 7.574 /2011 dispõe que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

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

II - refira-se a fato ou a direito superveniente; ou

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

Considera-se motivo de força maior o fato necessário, cujos efeitos não eram possíveis evitar ou impedir (Lei nº 10.406, de 2002, art. 393).

A juntada de documentos, após a impugnação, deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições acima previstas, conforme art. 57, § 6º, do Decreto 7.574/2011.

A regra, portanto, é que os documentos juntados após a impugnação só sejam apreciados pela autoridade julgadora se ficar demonstrada a ocorrência de uma das situações autorizadas na lei.

Essa regra, no entanto, tem dividido os julgadores administrativos, como expõe Gilson Wessler Michels¹⁰:

Em linhas bem gerais, há uma corrente que defende a possibilidade da juntada de documentos e provas em momento posterior à impugnação, em razão dos princípios da ampla defesa, do contraditório e da verdade material, e igualmente em face da responsabilidade de os agentes públicos zelarem pela legalidade dos atos administrativos (em outras palavras, não seria admissível que um julgador, confrontado com um documento que atesta a invalidade do lançamento, não o levasse em conta em seu julgamento, pelo tão-só fato de ter sido apresentado fora do prazo); e há outra corrente que não admite esta possibilidade, em razão tanto da existência da restrição legal quanto do entendimento de que esta restrição não fere aqueles princípios.

Na linha da primeira corrente, tem-se, por exemplo, a decisão cuja ementa está abaixo reproduzida, que abranda o rigor da disposição contida no art. 57, § 4º, do Decreto 7.574/2011,

¹⁰ MICHELS, Gilson Wessler. Op. cit., p. 262.

e admite a juntada de provas documentais em fases posteriores do processo, na busca da verdade material, em nome do princípio da ampla defesa.

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – ADITAMENTO À IMPUGNAÇÃO - Instaurado tempestivamente o litígio, provas e razões adicionais à impugnação apresentadas após o prazo previsto no artigo 15 do Decreto nº 70.235/72, e antes da decisão de primeira instância, referentes às matérias previamente questionadas, devem ser consideradas no julgamento, sob pena de caracterizar-se cerceamento do direito de defesa. (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), Acórdão nº 107 08825 - Sessão de 09/11/2006 - Por unanimidade de votos - Rel. Cons. Albertina Silva Santos de Lima - D.O.U. de 22/02/2007, Seção 1, p. 25).

A sugestão de Michels aponta para uma conciliação entre o dever legal de zelar pela legalidade do ato administrativo litigado e a limitação temporal imposta pela legislação do processo fiscal:

(...) diante de situações nas quais não se vislumbra prejuízo para o curso normal do processo e que envolvem a apresentação de um documento que, por si só, atesta de forma concludente e definitiva a invalidade do lançamento independentemente de cognição mais aprofundada e da realização de diligências para atestar sua veracidade ou conteúdo, poderia tal apresentação ser considerada válida quando efetuada a destempo. Agora, se as provas juntadas posteriormente à impugnação compõem-se, como é o caso mais comum, de uma massa de documentos que apenas indiretamente atestam a versão da parte, demandando, por conta disto, desdobramentos processuais complementares para sua análise, e com isto atrasando de modo desmesurado o julgamento, só poderia ser acatada a juntada de tais provas fora do prazo legal, caso a parte demonstrasse a ocorrência de uma das circunstâncias excepcionais previstas no parágrafo 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972. Com isso, preservados restariam tanto o dever do julgador quanto a integridade do rito procedimental.

Na impugnação deve constar a comprovação dos poderes de representação do signatário.

No caso de a impugnação haver sido assinada pelo representante legal ou pelo procurador do sujeito passivo, deverá ser anexada aos autos documentação hábil que comprove que o signatário tem poderes para representar o impugnante, conforme jurisprudência administrativa:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – PEDIDO DE RESSARCIMENTO – INDEFERIMENTO DA SOLICITAÇÃO – IMPUGNAÇÃO ASSINADA POR CONTADOR NÃO CONSTITUÍDO NOS AUTOS - A apresentação de impugnação por pessoa não habilitada por meio de instrumento de mandato não instaura a fase contenciosa do processo administrativo, acarretando o lógico não conhecimento do recurso voluntário. Recurso não conhecido. (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), Acórdão nº 202-15779 – Sessão de 15/09/2004 – Por unanimidade de votos – Rel. Cons. Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski).

Continuando, veremos os efeitos de uma impugnação parcial

No caso de identificação de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito tributário, o órgão preparador (Receita Federal do Brasil), antes da remessa do processo a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original, conforme art. 54, § 1º, do Decreto 7.574/2011.

É facultado ao contribuinte efetuar, na via administrativa, o depósito integral do crédito tributário lançado, com o objetivo de evitar a fluência dos juros de mora.

O depósito do montante integral suspende a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, inciso II, do Código Tributário Nacional).

O depósito deve ser no montante integral e em dinheiro, no valor correspondente ao tributo apurado de acordo com a norma jurídica questionada, nos termos da Súmula 112, editada pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça:

Súmula do STJ nº 112: *“O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro.”*

O sujeito passivo será considerado revel sempre que, uma vez transcorrido o prazo regulamentar, não houver impugnado, nem recolhido o crédito tributário exigido no processo. A revelia é declarada por meio de termo próprio, anexado aos autos.

Com relação à impugnação intempestiva, todavia, cabe uma ressalva: se o sujeito passivo suscitar a tempestividade em sede preliminar, o órgão preparador deverá se abster de declarar a revelia, encaminhando, assim, o processo ao órgão julgador de primeira instância.

Acolhida a preliminar de tempestividade, o julgamento terá prosseguimento normal. Entretanto, caso esta seja rejeitada, a autoridade não conhecerá a impugnação.

O principal efeito da revelia, no processo judicial, é o da presunção de verdade dos fatos alegados pelo autor (Código de Processo Civil).

No processo administrativo fiscal, os efeitos da revelia devem ser relativizados, tendo em vista o dever da Administração de anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade (art. 50 da Lei nº 9.784/1999).

Sendo assim, a declaração de revelia não afasta a possibilidade de o lançamento ser revisto de ofício (art. 149 do Código Tributário Nacional) pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil, Alfândegas da Receita Federal do Brasil e Inspetorias da Receita Federal do Brasil, no âmbito das respectivas jurisdições, consoante às competências estabelecidas no Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012.

Quando considerado revel, o contribuinte pode ser cobrado das seguintes formas:

- ✓ **Cobrança amigável:** Não cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia do sujeito passivo, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável (art. 54, do Decreto 7.574/2011).
- ✓ **Cobrança executiva:** Esgotado o prazo de cobrança amigável, sem que o sujeito passivo tenha efetuado o recolhimento do crédito tributário ou apresentado prova

da suspensão de sua exigibilidade, o processo será encaminhado à Procuradoria da Fazenda Nacional, para fins de apuração e inscrição do débito em Dívida Ativa da União e eventual ajuizamento de ação de execução fiscal (art. 54, § 2º, do Decreto 7.574/2011).

Serão, agora, expostas as instâncias administrativas do processo administrativo fiscal, com suas características, competências, órgãos, a fim de verificarmos a importância que essas instâncias têm na litigância administrativa tributária.

1.3 Instâncias de julgamento.

1.3.1 A primeira instância

A partir desse ponto serão analisadas as instâncias administrativas de julgamento do processo administrativo fiscal.

Primeiramente, serão conhecidas as normas que regulam o julgamento de primeira instância, no que tange à competência; funcionamento; julgamento de processos prioritários; erros e inexatidões materiais nas decisões; efeito de decisão favorável ao sujeito passivo.; recurso de ofício.

O art. 61 do Decreto 7.574/2011 estabelece que o julgamento de processos sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, e os relativos à exigência de direitos antidumping e direitos compensatórios, compete, em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

O Regimento Interno da Receita Federal do Brasil (RFB) (Portaria MF nº 203/2012), em seu art. 233, estabelece que as Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) são órgãos de jurisdição nacional, com competência para julgar em primeira instância, após instaurado o litígio, os seguintes processos:

- ✓ de determinação e exigência de créditos tributários, inclusive devidos a outras entidades e fundos, e de penalidades;
- ✓ relativos à exigência de direitos antidumping, compensatórios e de salvaguardas comerciais;
- ✓ de infrações à legislação tributária das quais não resulte exigência do crédito tributário;
- ✓ 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.

Para registro, apesar de não ser objeto de nosso estudo, o antidumping corresponde às ações de combate ao dumping, que consiste na prática de oferta de um produto no comércio de outro país a preço (de exportação) inferior àquele praticado para o produto similar no curso normal das atividades comerciais para o seu mercado interno, ou seja, preço de exportação menor que o valor normal.

Um breve histórico da competência de julgamento na Receita Federal do Brasil deve registrar que antes do advento da Lei nº 8.748/1993, as atividades de preparo, instrução, lançamento e julgamento de processos relativos a tributos administrados pela então Secretaria da Receita Federal competiam às delegacias, inspetorias e alfândegas da Receita Federal.

Com as modificações introduzidas no Decreto nº 70.235/1972, por aquela lei, ficaram bem delimitadas as competências dos órgãos preparadores (lançadores) do tributo e dos órgãos de julgamento.

A partir de então, não mais se confundiriam as atividades de preparo e instrução de processos fiscais e de lançamento de tributos no âmbito federal – que competiriam às delegacias, inspetorias e alfândegas da Receita Federal – com o julgamento de tais processos, que ficaria na competência dos novos órgãos criados para tal finalidade – as Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ).

Segundo a Lei nº 8.748/1993, os delegados, titulares das DRJ, eram competentes para o julgamento, em primeira instância, de processos relativos a tributos administrados pela então Secretaria da Receita Federal (art. 2º).

Na vigência desta estrutura, eram dezoito as Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento; tinham elas competência territorialmente delimitada. Mediante a Portaria MF nº 416, de 21 de novembro de 2000, a competência desses órgãos passou a ser mista: territorial e por matéria.

A Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, em seu art. 24, alterou o art. 25 do Decreto-Lei nº 70.235/1972, passando o julgamento administrativo de primeira instância a ser efetuado por colegiados (Turmas).

Segundo disciplinamento estabelecido pelas Portarias MF nº 258, de 24 de agosto de 2001, e nº 58, de 17 de março de 2006, e pelo Regimento Interno da Secretaria da Receita

Federal aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, cada Turma era composta por cinco julgadores. Também por estes atos, ficou corroborada a competência mista das DRJ.

A Portaria RFB nº 1.006, de 24 de julho de 2013, pôs fim à competência territorial das DRJ, estabelecendo a competência material. Esta Portaria foi alterada pela Portaria RFB nº 728, de 6 de maio de 2016.

Com o atual Regimento Interno da RFB (aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012), as DRJ passaram a deter jurisdição nacional.

Sobre a centralização dos processos que aguardam julgamento, assim se manifesta Gilson Wessler Michels¹¹:

Com a finalidade de melhorar o gerenciamento do acervo de processos em âmbito nacional, buscando-se sua equalização, a redução da temporalidade da tramitação dos processos e o aumento da produtividade em razão da formação de lotes para julgamento em conjunto de processos com matéria de direito similar, foi instituído, pela Portaria RFB nº 453, de 11/04/2013, o “Programa de Gestão Virtual do Acervo de Processos Administrativos Fiscais em Contencioso Administrativo de 1ª Instância”; referido programa centralizou os processos aguardando julgamento (todos digitais) em um único ambiente virtual, possibilitando uma melhor triagem e distribuição otimizada para julgamento.

Os critérios que definem a jurisdição das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento são distintos da regra geral que estabelece a unidade administrativa onde deve tramitar e haver o preparo do processo. Isto porque é o domicílio tributário do contribuinte que define a unidade onde vai tramitar e ser preparado o processo, independentemente, portanto, do local da unidade em que foi formalizado o lançamento.

Já o julgamento é feito conforme distribuição de processos, efetuada pela Coordenação Geral de Contencioso Administrativo e Judicial (COCAJ), da Receita Federal do Brasil, de acordo com as prioridades estabelecidas na legislação, a competência por matéria e a capacidade de julgamento de cada unidade, de acordo com o art. 2º da Portaria RFB nº 1.006/2013, e o art. 98 do Anexo do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF nº 203/2012, com a redação dada pela Portaria MF nº 512/2013.

Para os casos de manifestação de inconformidade contra o indeferimento de pedido de restituição, ressarcimento ou reembolso, ou contra a não-homologação de compensação, o julgamento é realizado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRJ) competente para o julgamento de litígios que envolvam o tributo ou a contribuição ao qual o crédito se refere.

Conforme o Regimento Interno da Receita Federal do Brasil (RFB), são 14 as Delegacias da Receita Federal do Brasil (DRJ).

¹¹ MICHELS, Gilson Wessler. Op. cit., p. 290

O funcionamento das DRJ está disciplinado na Portaria MF nº 341, de 12/07/2011, conforme a seguir:

- ✓ As DRJ são constituídas por Turmas Ordinárias e Especiais de Julgamento, cada uma delas integrada por cinco julgadores, podendo funcionar com até sete julgadores, titulares ou pro tempore¹².
- ✓ As Turmas Ordinárias podem ter até duas Turmas Especiais, as quais têm a mesma competência para julgamento atribuída às Turmas Ordinárias a que se vinculam.
- ✓ As Turmas Ordinárias são dirigidas por um presidente nomeado entre os julgadores, sendo uma delas presidida pelo Delegado da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que também exerce a função de julgador.
- ✓ As Turmas Especiais possuem caráter temporário, são integradas por julgadores pro tempore e dirigidas pelo Presidente da Turma Ordinária a que se vincula.
- ✓ O julgador titular é aquele designado para mandato de até vinte e quatro meses, com término no dia 31 de dezembro do ano subsequente ao da designação, admitidas reconduções.
- ✓ Para garantir o quórum mínimo de julgadores para a realização de sessão de julgamento, o Delegado da Receita Federal do Brasil de Julgamento pode, ainda, designar julgador ad hoc¹³ escolhido dentre aqueles que compõem outras Turmas.

Somente pode haver deliberação quando presente a maioria dos membros da Turma, sendo essa tomada por maioria simples, cabendo ao Presidente, além do voto ordinário, o de qualidade.

Assim, numa Turma composta por sete julgadores, em caso de empate de votos em sessão realizada com o quórum mínimo de quatro julgadores, prevalece o entendimento esposado pelo Presidente.

Segundo o art. 62 do Decreto 7.574/2011 tem prioridade no julgamento os processos em que estiverem presentes as circunstâncias de crime contra a ordem tributária ou de elevado valor, este definido em ato do Ministro de Estado da Fazenda, bem como, mediante requisição do interessado, aqueles em que figure como parte interveniente:

¹² Pro tempore: Temporariamente. O julgador pro tempore tem mandato limitado ao prazo máximo do mandato de titular, admitida a recondução, ou, na hipótese de afastamento legal do titular, à duração da ausência.

¹³ Ad hoc: Julgador que é designado para uma sessão específica a fim de completar o quórum mínimo necessário.

- I. pessoa com idade igual ou superior a sessenta anos;
- II. pessoa portadora de deficiência, física ou mental; e
- III. pessoa portadora de tuberculose ativa, esclerose múltipla, neoplasia maligna, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome de imunodeficiência adquirida, ou outra doença grave, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída após o início do processo.

Em face de delegação de competência do Ministro da Fazenda, a Portaria RFB nº 999, de 19 de julho de 2013, alterada pela Portaria RFB nº 2.048, de 26 de novembro de 2014, estabelece prioridade para os processos que tratem de exigência de crédito tributário ou de compensação de débito de valor acima de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), conforme art. 62, parágrafo único, do Decreto 7.574/2011.

De ressaltar, pois trataremos da litigância, a questão de prazos para apreciação de processos.

A Lei nº 11.457/2007, em seu art. 24, assim dispõe:

Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

Entretanto, na prática, essa celeridade não tem sido alcançada na grande maioria dos processos julgados.

Há jurisprudência judicial que tratou da matéria;

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ATO OMISSIVO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. PROCESSO ADMINISTRATIVO. PRAZO DE RESPOSTA AO CONTRIBUINTE. PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA.

É dever da Administração Pública pautar seus atos dentro dos princípios constitucionais, no caso, notadamente pelo princípio da eficiência, que se concretiza também pelo cumprimento dos prazos legalmente determinados.

1. Se a Administração Pública tem prazo estabelecido para decidir acerca de processo administrativo, a dilação desse prazo só pode ocorrer se houver motivo suficientemente capaz de justificar a demora na decisão.

2. O artigo 49 da Lei nº 9.784/99 assinala prazo máximo de 30 (trinta) dias (prorrogável por mais 30) para decisão da Administração, após concluído o processo administrativo, observadas todas as suas etapas (instrução etc.).

3. O artigo 24 da Lei nº 11.457 (de 16/03/2007) estipula que: "é obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte". (TRF da 4ª Região, 2ª Turma, AMS 2006.71.11.000731-7, decisão de 24/04/2007, relator: Leandro Paulsen).

Portanto, em caso de questionamento dos sujeitos passivos deverá ser justificada a ausência de respeito ao prazo determinado na legislação.

Após esses pontos, trataremos da formação da convicção do julgador.

Segundo o art. 63 do Decreto 7.574/2011, na apreciação da prova, o julgador formará livremente sua convicção, podendo determinar, de ofício ou a requerimento do impugnante, as diligências que entender necessárias.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - PERÍCIA - A realização de diligências ou perícias depende do livre convencimento do julgador. Sendo o indeferimento da perícia fundamentado, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa. Desnecessária a perícia quando o processo contém todos os elementos para a formação da livre convicção do julgador. Preliminar rejeitada. (CARF, 2º CC ACÓRDÃO 203-09408, sessão de 29/01/2004, relator: Luciana Pato Peçanha Martins).

ITR - VALOR DA TERRA NUA MÍNIMO - VTNm - A avaliação e a abordagem da prova é subjetiva e está atrelada ao princípio da livre convicção. Tanto isso é verdade que, dos oito julgadores, cinco entenderam as provas como suficientes; e três, não. (...) O Laudo Técnico apresentado foi firmado por engenheiro agrônomo, estando o profissional sujeito às sanções penais cabíveis, se verificadas quaisquer possíveis irregularidades na sua emissão. (CARF, Acórdão CSRF/03-05.168, sessão de 07/11/2006, relator: Luís Antônio Flora).

O princípio da livre convicção motivada do julgador informa o sistema jurídico pátrio, tanto na esfera administrativa como na judicial. O art. 63 do Decreto 7.574/2011 se assemelha ao art. 371 do Código de Processo Civil (CPCP), segundo o qual “O juiz apreciará a prova constante dos autos, independentemente do sujeito que a tiver promovido, e indicará na decisão as razões da formação de seu convencimento.”

Neder e López¹⁴ observam que o livre convencimento não se confunde com arbítrio. Segundo esses autores, “pelo princípio da persuasão racional, exige-se que o livre convencimento seja motivado, devendo o julgador declinar as razões que o levaram a declinar uma prova em detrimento de outra.”

Havendo juntada de elementos novos ao processo, em decorrência da realização de diligências ou perícias, que não sejam do conhecimento do sujeito passivo, deve ser dada a oportunidade ao impugnante para manifestar-se sobre eles e, caso deseje, apresentar novos documentos, com o intuito de preservar o contraditório e a ampla defesa.

Como o prazo para a impugnação é de 30 dias, o mesmo prazo deve ser adotado nesse caso.

Assim, cabe ao julgador:

- ✓ A valoração das provas, não havendo qualquer disposição na legislação processual que o vincule a critérios predeterminados de hierarquia de provas.
- ✓ A decisão de quais provas têm maior ou menor peso para o julgamento do litígio, devendo constar da decisão as razões que motivaram seu convencimento, a fim de possibilitar o pleno exercício do direito de defesa.

¹⁴ NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo administrativo fiscal federal comentado. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 426

Note, entretanto, que o artigo 64 do Decreto 7.574/2011 estabelece uma presunção relativa de veracidade dos laudos ou pareceres técnicos emitidos por órgãos da Administração Federal:

Art. 64. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

§ 1º Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos (Decreto no 70.235, de 1972, art. 30, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997, art. 67).

§ 2º A existência no processo de laudos ou pareceres técnicos não impede a autoridade julgadora de solicitar outros a qualquer dos órgãos referidos neste artigo.

§ 3º Atribuir-se-á eficácia aos laudos e pareceres técnicos sobre produtos, exarados em outros processos administrativos fiscais e trasladados mediante certidão de inteiro teor ou cópia fiel, quando tratarem:

I - de produtos originários do mesmo fabricante, com igual denominação, marca e especificação;

II - de máquinas, aparelhos, equipamentos, veículos e outros produtos complexos de fabricação em série, do mesmo fabricante, com iguais especificações, marca e modelo.

Portanto, quanto aos aspectos técnicos, cabe ao órgão julgador demonstrar a improcedência dos laudos ou pareceres, podendo, inclusive, solicitar outros de quaisquer dos órgãos referidos no caput do art. 64.

Nesse sentido, a Lei nº 9.784/1999, em seu artigo 50, inciso VII, determina que os atos administrativos que discrepem de pareceres e laudos oficiais sejam motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos.

É bom destacar que o convencimento do julgador administrativo tributário federal de primeira instância é mitigado, pois em relação ao direito aplicável aos fatos, existem normas específicas que limitam a liberdade de convencimento do julgador, tais como:

a) o art. 7º, inciso V, da Portaria MF nº 341/2011, determina a observância às normas legais e regulamentares e ao entendimento da RFB expresso em atos normativos;

b) os pareceres da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, quando aprovados pelo Ministro da Economia, são de aplicação obrigatória por todos os órgãos integrantes do Ministério da Fazenda, uma vez que a Procuradoria é o órgão competente para desempenhar as funções de consultoria e assessoramento jurídicos desse Ministério, nos termos da Lei Complementar nº 73/1993;

c) nos termos do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, devem ser revistos de ofício os lançamentos que versem sobre matérias em que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional esteja autorizada a não contestar, nem interpor recurso ou desistir do que tenha sido interposto;

d) os pareceres do Advogado-Geral da União, aprovados e publicados juntamente com o despacho do Presidente da República, vinculam a Administração Federal (Lei Complementar nº 73/1993);

e) súmulas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), às quais o Ministro da Economia tenha atribuído efeito vinculante em relação à administração tributária federal;

f) nos termos do art. 59 do Decreto 7.574/2011, é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, exceto nos casos em que:

I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do STF;

II - fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522/2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73/1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73/1993.

Após a análise da formação de convicção pelo julgador, serão estudados os requisitos das decisões no processo administrativo fiscal.

A decisão deve referir-se, expressamente, a todos os lançamentos, autos de infração, objeto do processo, bem como a todas as razões de defesa suscitadas pelo impugnante em sua defesa.

Esse é o sentido do art. 65 do Decreto 7.574/2011, que assim dispõe sobre os requisitos do acórdão:

Art. 65. O acórdão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 31, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).

Da mesma forma, na decisão deve constar o indeferimento do pedido de diligência ou perícia formulado pelo sujeito passivo, que deverá ser sempre fundamentado (art. 36, § 2º do Decreto 7.574/2011), ou sua desconsideração, caso não preencha os requisitos (art. 57, caput e § 1º do Decreto 7.574/2011).

Essa questão deve ser abordada como preliminar, e a sua ausência ou a falta de fundamentação acarreta a nulidade da decisão por cerceamento do direito de defesa.

São partes integrantes da atual decisão de primeira instância:

- ✓ o acórdão propriamente dito, que compreende, basicamente, a ementa, a decisão da turma de julgamento e a ordem de intimação
- ✓ o relatório elaborado pelo julgador;
- ✓ o voto que compõe a decisão.

Nas decisões há questões preliminares e de mérito

O art. 66 do Decreto 7.574/2011 determina que, no acórdão em que for julgada questão preliminar, será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis.

Geralmente, as questões preliminares são questões processuais que se referem a:

- ✓ cerceamento do direito de defesa;
- ✓ incompetência da autoridade;
- ✓ tempestividade;
- ✓ vícios formais no lançamento;
- ✓ litispendência;
- ✓ coisa julgada.

Normalmente, tais preliminares são prejudiciais, ou seja, havendo o reconhecimento da sua procedência, a autoridade julgadora fica impedida de seguir o julgamento e analisar o mérito.

É o caso, por exemplo, de quando não se acata a preliminar de tempestividade da impugnação, hipótese em que a análise do mérito fica prejudicada.

Assim, não havendo incompatibilidade com o julgamento da preliminar, há que ser julgado o mérito; havendo, há que ser demonstrada a incompatibilidade que impossibilita o julgamento do mérito, sob pena de a decisão ser nula.

A questão preliminar ou prejudicial pode ser arguida pelo sujeito passivo ou ser suscitada pelo próprio julgador, que de ofício pode levantar questões de ordem pública, como, por exemplo, eventuais irregularidades processuais e a decadência.

O art. 16 da Portaria MF nº 341/2011, regulamentando a matéria, determina o exame das questões preliminares antes do exame do mérito, e, rejeitadas estas, deve o julgador vencido votar em relação ao mérito.

PAF. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - Na decisão em que for julgada preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis. A decisão conterà relatório resumido do processo, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infrações e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. A falta de exame de argumentos registrados na impugnação prejudica o direito de defesa e causa a nulidade da decisão de primeira instância. Decisão anulada. (CARF. 1º CC, Acórdão 106-14258, sessão de 21/10/2004, relator: Sueli Efigênia Mendes de Britto).

Há, ainda, a possibilidade de a decisão conter erros e inexatidões materiais.

As inexatidões materiais, devidas a lapso manifesto e a erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão, podem ser corrigidas de ofício ou a requerimento do sujeito passivo, mediante a prolação de um novo acórdão conforme art. 67 do Decreto 7.574/2011.

Segundo Humberto Theodoro Júnior¹⁵, as inexatidões materiais consistem em:

"... vícios que se percebam à primeira vista e sem necessidade de maior exame, tornando evidente e que o texto da decisão não traduziu o pensamento ou a vontade do prolator da sentença. É erro de grafia de palavra que lhe desfigura o sentido e cria contradição no texto; omissão de nome de alguma parte; erro ou modificação involuntária do nome de alguma parte; resultado de operação aritmética em desacordo com as parcelas indicadas na própria sentença etc."

Comentando a possibilidade de correção a que se refere o artigo 32 do Decreto nº 70.235/1972 (matriz legal do art. 67 do Decreto 7.574/2011), Neder e López¹⁶ afirmam que é *"limitada aos casos em que é patente, evidente ou incontroverso o erro de julgamento administrativo, com os fundamentos, expressamente, previstos no mesmo preceito."* Portanto, é *"inadequado o pedido de reforma para alterar decisões que, incorrendo porventura em erros de julgamento, não padecem de lapso ou erro de escrita ou de cálculos existentes na decisão"*.

De acordo com a Portaria MF nº 341/2011, o pedido formulado pela autoridade encarregada da execução do acórdão ou pelo sujeito passivo para correção de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e a erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão deve ser apreciado pelo Presidente da Turma. Este pode rejeitá-lo por despacho irrecorrível, quando não demonstrada, com precisão, a inexatidão ou o erro; ou deferi-lo, hipótese em que deve ser proferido novo acórdão.

O art. 69 do Decreto 7.574/2011 aborda expressamente, ainda, que *"da decisão de primeira instância, não cabe pedido de reconsideração"*. Reconsiderar, nesse contexto, significa que a mesma autoridade pode alterar a decisão, ou seja, decidir, de novo, de forma diferente. Portanto, eventual pedido nesse sentido não deve ser conhecido.

INEXATIDÕES MATERIAIS - LAPSO MANIFESTO - CORREÇÃO DE OFÍCIO.
Inexatidões materiais devidas a lapso manifesto na decisão poderão ser corrigidas de ofício, desde que não impliquem alteração dos critérios jurídicos adotados no lançamento. (CARF, 1º CC, Acórdão 101-95.241, sessão de 21/10/2005, relator: Sandra Maria Faroni).

ERRO DE FATO DEVIDO A LAPSO MANIFESTO, VERIFICADO NO ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.

Os erros de fato devidos a lapso manifesto poderão ser corrigidos, a requerimento do sujeito passivo, mediante a emissão de novo Acórdão de Primeira Instância. Assim, constatando-se a ocorrência de lapso manifesto, não se conhece do "Recurso Voluntário" que, na verdade, deve ser recepcionado como Requerimento para Correção de Inexatidão Material (art. 32 do Decreto nº 70.235/72 e art. 22, § 1º, da

¹⁵ THEODORO JÚNIOR, Humberto. Curso de direito processual civil. 52. ed. São Paulo: Editora Forense, 2011. p. 526.

¹⁶ NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo administrativo fiscal federal comentado (decreto nº 70.235/72 e nº 9.784/99).2.ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 375

Portaria MF N° 258/2001). (CARF, 3° CC, Acórdão 302-36106, sessão de 12/05/2004, relator: Maria Helena Cotta Cardozo).

Com a decisão pode ocorrer a obrigatoriedade da primeira instância recorrer à instância superior, a segunda, o que se chama de recurso de ofício

É obrigatória a interposição de recurso de ofício sempre que a autoridade julgadora de primeira instância exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

O valor da exoneração é verificado por processo e o recurso de ofício é interposto pelo Presidente da Turma, mediante declaração na própria decisão, conforme artigo 70, § 1º, do Decreto 7.574/2011, c/c a Portaria MF n° 63, de 9 de fevereiro de 2017.

O exame dos recursos de ofício compete ao órgão de julgamento de segunda instância, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), de acordo com o artigo 70 do Decreto 7.574/2011.

Caso não seja interposto o recurso de ofício, o servidor que verificar o fato representará à autoridade julgadora, por intermédio de seu chefe imediato, para que seja observada aquela formalidade (art. 70 § 2º, do Decreto 7.574/2011).

A decisão, enquanto não confirmada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), não gera efeitos de extinção do crédito tributário, não podendo, portanto, ser considerada definitiva até a sua confirmação.

Conforme o art. 70 do Decreto 7.574/2011, o recurso de ofício deve ser interposto também nos casos em que a decisão de primeira instância deixe de aplicar a pena de perda de mercadorias ou outros bens, cominada à infração denunciada na formalização da exigência. Tal penalidade consta do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI, aprovado pelo Decreto n° 7.212/2010.

Não cabe recurso de ofício (art. 27 da Lei n° 10.522/2002, alterado pela Lei n° 12.788, de 14 de janeiro de 2013):

- ✓ quando se tratar de pedido de restituição de tributos;
- ✓ quando se tratar de ressarcimento de créditos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS;
- ✓ quando se tratar de reembolso do salário-família e do salário-maternidade;
- ✓ quando se tratar de homologação de compensação;
- ✓ nos casos de redução de penalidade por retroatividade benigna; e
- ✓ nas hipóteses em que a decisão estiver fundamentada em decisão proferida em ação direta de inconstitucionalidade e em súmula vinculante proferida pelo STF.

Também não cabe recurso de ofício quanto às infrações puníveis com pena de perdimento por danos ao erário (Decreto-lei nº 1.455/1976) e pena de perdimento de moedas (art. 89 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001), uma vez que os respectivos processos não seguem o rito do Decreto nº 70.235/1972.

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA. VERIFICAÇÃO POR PROCESSO APARTADAMENTE. EVENTUAL CONEXÃO. IMPOSSIBILIDADE ADOÇÃO.

Não deve ser conhecido o recurso de ofício contra decisão de primeira instância que exonerou o contribuinte do pagamento de tributo e/ou multa no valor inferior a R\$ 1.000.000,00 (Um milhão de reais), nos termos do artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, c/c o artigo 1º da Portaria MF nº 03/2008.

O fato de, eventualmente, os presentes autos serem conexos a outro processo que atende o requisito do limite de alçada, não tem o condão de ensejar seu conhecimento, tendo em vista que o valor exonerado a ser admitido para fins de aludida análise é aquele inserido em cada processo, consoante preceitua o parágrafo único, do artigo 1º, da Portaria MF nº 03/2008. (CARF, Acórdão 2401003.719 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 07/10/2014, relator: Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira).

PENA DE PERDIMENTO - DECRETO-LEI 1.455/76 - A matéria não está inserida no rol daquelas sobre as quais o Conselheiro tem competência para julgar. Recurso do qual não se toma conhecimento. (3º CC, Acórdão 302-33452, sessão de 04/12/1996, relator: Elizabeth Maria Violatto).

1.3.2 A segunda instância

A segunda e terceira instâncias no processo administrativo fiscal é consubstanciada no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Antes de adentrar nas suas competências, características, funcionamento deve-se conhecer suas origens¹⁷, como será visto a seguir.

Os Conselhos de Contribuintes do Imposto de Renda

O Decreto nº 16.580, de 04 de setembro de 1924, instituiu um Conselho de Contribuintes em cada Estado e no Distrito Federal, com competência para julgamento de recursos referentes ao Imposto sobre a Renda, cujos cinco membros seriam escolhidos entre contribuintes do comércio, indústria, profissões liberais e funcionários públicos, todos de reconhecida idoneidade e nomeados pelo Ministro da Fazenda.

O Conselho de Contribuintes do Imposto de Renda no Distrito Federal, único a ser instalado, iniciou seu funcionamento em 14 de setembro de 1925, no edifício onde funcionava a Delegacia Geral do Imposto sobre a Renda, no Rio de Janeiro, sendo eleito como primeiro presidente, pelos membros do Conselho, o Dr. José Leopoldo de Bulhões Jardim, que havia sido Ministro da Fazenda nos períodos de 1902/1906 e 1909/1910.

¹⁷ <http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/memoria-institucional-1>

Já na segunda reunião do aludido Conselho, realizada em 22 de setembro de 1925, foi prolatada sua primeira decisão, dando provimento ao recurso do recorrente Skoglands Linje (Brasil) Limitada para mandar que fosse corrigido o erro do cálculo e cobrado à recorrente o imposto devido de duzentos e trinta e dois mil réis.

Àquela época, as decisões do Conselho não eram numeradas seqüencialmente e nem denominadas “acórdão”, sendo somente registradas no livro de atas e publicadas sumariamente para conhecimento do contribuinte.

O Conselho de Contribuintes para Impostos de Consumo

No Decreto nº 5.157, de 12 de janeiro de 1927, foi estabelecido que os recursos dos contribuintes em matéria fiscal, sobretudo no tocante aos impostos de consumo, seriam julgados e resolvidos por um Conselho constituído, em partes iguais, por funcionários da Administração pública e por contribuintes nomeados pelo Governo, estes por proposta das principais associações de classe, representativas do comércio e da indústria, funcionando sob a presidência do Ministro da Fazenda ou da autoridade fiscal por ele designada.

Citado ato foi regulamentado e modificado pelo Decreto nº 20.350, de 31 de agosto de 1931, que criou o Conselho de Contribuintes na Capital, com competência para julgamento de recursos anteriormente interpostos ao Ministro da Fazenda, referentes aos impostos sobre consumo, sobre classificação e valor de mercadorias pelas Alfândegas, multas aplicadas por infração de leis e regulamentos fiscais.

Escapava a este Conselho, entretanto, as questões referentes ao Imposto sobre a Renda, que continuaram regidas pela legislação vigente à época, ou seja, pelo já citado Decreto nº 16.580/24.

O Colegiado criado em 1931 era constituído por doze membros com mandato de dois anos, contava com a participação de um representante da Fazenda Pública, designado para acompanhar e esclarecer as discussões, e dispunha de uma Secretaria, composta de um Secretário e dois funcionários. Além disso, foi definido como órgão de última instância nas questões submetidas a seu julgamento, ressalvando à Fazenda Pública, entretanto, o direito de interpor recurso suspensivo para o Ministro da Fazenda, nos casos em que a decisão fosse manifestamente contrária à lei ou a prova constante do processo e quando a decisão não houvesse obtido votação unânime.

O primeiro presidente eleito pelos membros daquele Conselho foi o Dr. Francisco de Oliveira Passos.

O Acórdão nº 1 foi prolatado na sessão de 30 de outubro de 1931, quando do julgamento do Recurso nº 7, do recorrente Bragança e Barros, referente ao Imposto de Vendas Mercantis,

tendo seus membros decidido manter o despacho recorrido por seus fundamentos legais. O respectivo acórdão foi publicado no Diário Oficial de 09 de novembro de 1931.

Os 1º e 2º Conselhos de Contribuintes e o Conselho Superior de Tarifa

O Decreto nº 24.036, de 26 de março de 1934, extinguiu os Conselhos existentes, tanto os instituídos para julgamento do Imposto sobre a Renda quanto o para os demais impostos, definindo que as questões referentes às rendas internas, quando decididas em primeira instância, dariam lugar a recurso:

- ✓ ao 1º Conselho de Contribuintes quando se tratasse de imposto de renda, imposto do selo e imposto sobre vendas mercantis;
- ✓ ao 2º Conselho de Contribuintes quando se tratasse do imposto de consumo, taxa de viação e os demais impostos, taxas e contribuições internos, cujo julgamento não estivesse atribuído ao 1º Conselho.

As questões de classificação, de valor, de contrabando e quaisquer outras decorrentes de leis ou regulamentos aduaneiros, foram atribuídas ao Conselho Superior de Tarifas.

O 1º Conselho foi instalado no antigo edifício do Tesouro Nacional, na Avenida Passos, no Rio de Janeiro, tendo como primeiro presidente um representante dos contribuintes, Sr. Randolpho Fernandes das Chagas, jurista, comerciante, banqueiro e economista.

Em 24 de agosto de 1934, o 1º Conselho de Contribuintes julgou o Recurso nº 3, cujo recorrente era o Banco Regional do Rio Grande do Sul, e recorrida a Delegacia Fiscal do Rio Grande do Sul, sendo o acórdão publicado no Diário Oficial de 29 de setembro de 1934, com a seguinte ementa:

"O Conselho de Contribuintes é competente para conhecer os recursos originados de consultas feitas às repartições fcaes. Os recibos por saldo dos credits liquidos e certos, fixados em concordata ou accôrdo, ou em caso de fallencia não litigiosa, pagam o sello simples da tabella B, § 4º, n. 1, do Regulamento do Sello (Dec. n. 17.538, de 10 de novembro de 1926)".

O Conselheiro Octávio Bulhões foi vencido na preliminar, e, no mérito, por unanimidade, foi dado provimento ao recurso. O Senhor Othon de Mello presidiu a sessão, em virtude da ausência do Presidente do Conselho.

O 2º Conselho também se instalou no antigo edifício do Tesouro Nacional, sendo seu primeiro presidente o Sr. Mário Foster Vidal da Cunha Bastos, representante dos contribuintes, e o primeiro vice-presidente, o fazendário João da Cruz Ribeiro, então 1º escriturário da Recebedoria, do Distrito Federal.

Também em 24 de agosto de 1934, o 2º Conselho de Contribuintes julgou o Recurso nº 1, dos recorrentes V. Silva & Cia. e Antônio F. Arbex e recorrida, a Recebedoria do Distrito

Federal, sendo, por decisão unânime do Conselho, relevada a multa que fora imposta aos recorrentes, e cujo acórdão foi publicado no Diário Oficial de 15 de dezembro de 1934, com a seguinte ementa: *"Infração resultante de preterição de formalidade regulamentar aplicação dos favores estabelecidos no Dec. n.º 21.459, de 01/06/1934"*.

Os 3º e 4º Conselhos de Contribuintes

Em 30 de outubro de 1964, pelo Decreto nº 54.767, foi criado o 3º Conselho de Contribuintes, mediante o desmembramento da 2ª Câmara do 2º Conselho. Pelo mesmo ato os Conselhos passaram a ter uma Secretaria Geral incumbida de executar os trabalhos de expediente, inclusive protocolo, arquivo e biblioteca, cujo chefe seria também o secretário das sessões plenárias.

Aludido decreto definia que tanto no 1º Conselho, composto por duas Câmaras, quanto no 3º Conselho, o número de Conselheiros passava de seis para oito, e, por resolução unânime dos mesmos, aqueles órgãos poderiam ser divididos em Turmas de quatro Conselheiros, observada a composição paritária. Ao mesmo tempo, esse decreto autorizaria o Ministro da Fazenda a dividir, permanente e temporariamente, o 2º e 3º Conselhos em Câmaras e a aumentar o número de câmaras do 1º Conselho e do Conselho Superior de Tarifas.

A 1ª Turma seria presidida pelo Presidente e a 2ª Turma pelo Vice-Presidente da Câmara ou do respectivo Conselho. Foi a transformação mais radical já promovida na estrutura dos Conselhos desde 1934.

O 4º Conselho de Contribuintes foi instituído em 06 de março de 1972, por meio do Decreto nº 70.235, em decorrência da nova denominação dada ao Conselho Superior de Tarifa, passando a ser assim dividida a competência para o julgamento:

- ✓ 1º Conselho de Contribuintes: Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza;
- ✓ 2º Conselho de Contribuintes: Imposto sobre Produtos Industrializados;
- ✓ 3º Conselho de Contribuintes: tributos estaduais e municipais que competem à União nos Territórios e demais tributos federais, salvo os incluídos na competência julgadora de outro órgão da administração federal;
- ✓ 4º Conselho de Contribuintes: Imposto sobre Importação, Imposto sobre a Exportação e demais tributos aduaneiros, e infrações cambiais relacionadas com a importação ou a exportação.

Em 1972 o 1º Conselho foi transferido para Brasília, o que veio a ocorrer com o 2º, 3º e 4º Conselhos em 1973. Primeiramente estes órgãos se instalaram no Edifício Sede do Ministério da Fazenda, na Esplanada dos Ministérios, depois no Edifício Zarife, na Quadra 4 do Setor

Comercial Sul, e em 1991 na sede atual, o Edifício Alvorada, na Quadra 1 do mesmo Setor Comercial Sul.

Esta estrutura permaneceu em funcionamento até 1º de junho de 1977, quando entrou em vigor o Decreto nº 79.630, de 29 de abril daquele ano, extinguindo o 3º Conselho, transferindo suas atribuições e competências para o 2º Conselho, e renomeando o Quarto Conselho para Terceiro Conselho de Contribuintes.

Os Conselhos de Contribuintes a partir de 1977 - 1º, 2º e 3º Conselhos

Os três Conselhos de Contribuintes eram organizados em Câmaras com oito Conselheiros e quatro Suplentes, metade Representantes da Fazenda e metade Representantes dos Contribuintes, sendo o Primeiro Conselho composto por oito Câmaras, o Segundo Conselho por quatro Câmaras, e Terceiro Conselho por três Câmaras.

Em 2007, ocorreu a unificação da Secretaria da Receita Federal com a Secretaria da Receita Previdenciária, sendo que a Lei nº 11.457 transferiu para o 2º Conselho de Contribuintes a competência para julgamento de recursos referentes às contribuições Previdenciárias. Foram então instaladas duas novas câmaras naquele órgão, oriundas do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS.

Durante o funcionamento desta estrutura milhares de acórdãos foram produzidos pelos Conselhos de Contribuintes, com padrões de qualidade e acerto que os fizeram desfrutar de grande prestígio junto aos contribuintes e seus representantes, especialmente pela imparcialidade e especialização em matéria tributária.

Dentre os que podem ser considerados como beneficiários das atividades desenvolvidas pelos Conselhos, é de se destacar o Poder Judiciário, pelo importante papel na triagem de ações judiciais que poderiam ser impetradas, visto que muitos contribuintes concordam com a decisão administrativa mesmo que desfavorável, decidindo-se por não enfrentar a discussão judicialmente porque aquele Poder se vê cada vez mais sobrecarregado e inundado de grande quantidade de demandas. Além disso, a Fazenda Nacional e os contribuintes têm a oportunidade de comporem os litígios fiscais em duplo grau de jurisdição, em menor tempo e a menor custo que o Judiciário, onde a parte vencida tem de assumir os ônus processuais.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF

O Decreto nº 70.235 de 1972, que rege o Processo Administrativo-Fiscal Federal (PAF), estabelecia, originalmente a possibilidade de recurso especial dirigido ao Ministro da Fazenda, contra decisões dos Conselhos.

Em 1979 foi criada a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, mediante Decreto nº 83.304, para julgar esses recursos no âmbito dos próprios Conselhos.

A CSRF, também paritária, é formada por presidentes e vice-presidentes de Câmaras do Conselho. Chegou a ter 4 turmas especializadas; atualmente são 3 turmas.

A partir da atuação da CSRF, praticamente todos os litígios regidos pelo PAF encerram-se no âmbito do Conselho.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF

Com a edição da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008 (convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009), foi criado o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. Sua instalação ocorreu em 19 de fevereiro de 2008, com a edição da Portaria MF nº 41, de 17 de fevereiro de 2009 (publicado no DOU de 19/02/2009), por ato do Excelentíssimo Senhor Ministro de Estado da Fazenda.

O CARF resultou da unificação da estrutura administrativas do Primeiro, Segundo e Terceiro Conselho de Contribuintes em um único órgão, mantendo a mesma natureza e finalidade dos Conselhos, de órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com a finalidade de julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A unificação dos Conselhos em um único órgão - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) - visou proporcionar maior racionalidade administrativa, redução de custos operacionais e melhor aproveitamento e alocação dos recursos, considerando que os três Conselhos tinham a mesma natureza e finalidade, porém estruturas administrativas distintas, com sobreposição de tarefas e fluxo de trabalho. Com a criação do novo órgão as estruturas foram unificadas, permitindo melhor coordenação das atividades de planejamento, orçamento, logística, gestão de pessoas, documentação, tecnologia e segurança da informação etc., permitindo ainda maior agilidade na tomada e implementação das decisões. Os esforços e recursos passaram a ser direcionados para a atividade fim de gestão dos processos administrativos fiscais, no preparo das sessões de julgamento e formalização das decisões no momento em que forem prolatadas.

O desenvolvimento do estudo tributário

Nos primeiros tempos do Conselho, os acórdãos careciam da riqueza doutrinária e jurisprudencial que os caracterizam atualmente. Não havia jurisprudência anterior para ser citada, e a doutrina, em matéria fiscal, era escassíssima naquele tempo. Foi, aliás, a partir do trabalho dos Conselhos de Contribuintes que os estudos tributários no Brasil passaram a se desenvolver. Tanto assim, que o primeiro grande tributarista brasileiro, cronologicamente, foi Tito Vieira de Rezende, membro pioneiro do 1º e 2º Conselhos de Contribuintes.

Os primeiros acórdãos, por isso, tinham que se ater exclusivamente aos aspectos factuais e ao cumprimento da legislação vigente. Mesmo assim, eram tecnicamente corretos e deixavam clara a intenção de fazer justiça imparcialmente, mas, com magnanimidade. Eram comuns as decisões do Conselho negando provimento ao recurso do contribuinte, mas propondo ao Ministro da Fazenda a dispensa das penalidades a pequenos empresários.

Outra característica interessante foi a predominância de nomes estrangeiros entre recorrentes, em assuntos de imposto de consumo, indicando a enorme contribuição que imigrantes e seus descendentes deram ao processo de industrialização do Brasil.

Quando o Brasil e o mundo enfrentaram a Grande Depressão dos anos trinta, os Conselhos de Contribuintes se esforçavam em julgar milhares de recursos referentes a somas de pequeno valor, versando sobre infrações praticadas, principalmente, por fabricantes de aguardente, de queijos e de tecidos. Daí decorreram frequentes propostas de emenda ao Regimento Interno e reiterados pedidos de elevação da alçada do Conselho, visando reduzir o afluxo de processos.

Passados quase noventa anos desde a instituição do Conselho, a estrutura e a competência para julgamento destes órgãos sofreram várias modificações, ocasionando expressiva oscilação na quantidade de processos para julgamento e a necessidade de maior especialização de seus Conselheiros.

O Conselho vem solucionando, inclusive, várias divergências sobre a interpretação das leis tributárias, confirmando, assim, a importância destes órgãos na defesa dos direitos da Fazenda Nacional, dos contribuintes e, em última análise, do Estado Democrático de Direito, a ponto de tributaristas de reconhecimento nacional e internacional exporem tal relevância em várias de suas publicações, e de juízes, inclusive dos Tribunais Superiores, se valerem de seus julgados para embasar decisões envolvendo matéria tributária.

O prestígio do Conselho brasileiro alcança realce internacional, como pode ser evidenciado pelos eventos realizados nos últimos anos pelo Centro Interamericano de Administradores Tributários (CIAT) e pela Associação Ibero-Americana de Tribunais de Justiça Fiscal ou Administrativa (A.I.T.), na Argentina, no Brasil, na Espanha, na Itália, no México e em Portugal. Aludida Associação acolheu o Brasil como membro à partir de 2000, representado pelos Conselhos de Contribuintes, tendo sido realizada a V Assembléia da A.I.T., em 2004, na cidade de Manaus.

Dessa forma, este órgão colegiado trabalhava para incrementar a garantia e a promoção da justiça fiscal, seguindo a orientação da Administração Pública para a satisfação do cidadão, buscando atendê-lo com eficiência e dignidade.

Com a criação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, procurou-se, sem descuidar de preservar a cultura dos Conselhos de Contribuintes de imparcialidade e promoção da justiça fiscal, agregar novos valores e oferecer maior celeridade à solução das lides, de maneira a observar o princípio constitucional que visa assegurar a todos, na esfera administrativa e judicial, a duração razoável do processo.

A partir de agora será verificada como se procede o julgamento em segunda instância do recurso dos sujeitos passivos, que ocorre no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que foi criado a partir da unificação dos Conselhos de Contribuintes.

Como foi demonstrado, o início do processo administrativo ocorre com a impugnação, tempestiva, do sujeito passivo, inconformado com a lavratura da autuação, lançamento tributário, sobre si.

Encerrado o julgamento em primeira instância, o órgão preparador dá ciência do acórdão proferido ao sujeito passivo.

Caso o lançamento tenha sido mantido no todo ou em parte, o sujeito passivo tem direito de apresentar, no prazo de trinta dias da ciência, recurso voluntário, total ou parcial, que será submetido à segunda instância administrativa, conforme art. 73 do Decreto 7.574/2011.

Essa segunda instância administrativa encontra-se no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Para deixar claro, recurso é total quando o sujeito passivo contesta toda a decisão de primeira instância. No recurso parcial, o sujeito passivo contesta apenas uma parte da decisão de primeira instância.

O julgamento em segunda instância é feito pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão colegiado e paritário, composto por conselheiros representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) é composto por três Seções e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF).

As Seções são especializadas por matéria e constituídas por quatro Câmaras, sendo estas integradas por turmas, nas quais são realizados os julgamentos em segunda instância.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), terceira instância, será analisada mais à frente.

Mesmo se o recurso voluntário for apresentado após o prazo legal, compete ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) o seu exame.

Portanto, este recurso, mesmo protocolado a destempo, será encaminhado ao órgão de segunda instância, que julgará a perempção, conforme artigo 74 Decreto 7.574/2011.

Perempção é espécie de prescrição (em processos judiciais); extinção de um direito pela inércia do autor em praticar o ato processual em determinado prazo.

De acordo com o artigo 80, parágrafo único, do Decreto 7.574/2011, pode acontecer a interposição de recurso voluntário parcial, caso em que se torna definitiva a decisão em relação à parcela não recorrida.

Nessa hipótese, deve-se adotar, por analogia, a norma contida no artigo 54, § 1º, do Decreto 7.574/2011, referente à impugnação parcial, providenciando-se, caso não cumprida a exigência relativa ao crédito não litigioso, a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte incontroversa, para então encaminhar à segunda instância o processo original apenas com a parcela do crédito recorrida.

O recurso voluntário tem efeito suspensivo e, em consequência, a eficácia do acórdão de primeira instância fica sobrestada até que se decida este recurso, ou seja, fica suspensa a cobrança do crédito tributário em discussão.

Não cabe recurso da decisão que denegar incentivos de redução do imposto sobre a renda da pessoa jurídica incidentes sobre o lucro da exploração, conforme art. 3º, § 4º, do Decreto nº 4.213, de 26 de abril de 2002.

Compete também ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais o julgamento do recurso de ofício, conforme art. 75 Decreto 7.574/2011.

Caso o recurso de ofício ocorra em processo onde o lançamento original não foi totalmente extinto, continua o direito do contribuinte de apresentar recurso voluntário da parte mantida pelo julgamento de primeira instância, o que, se acontecer, fará o processo ter dois recursos simultâneos.

Com fundamento no art. 25 e § 3º do art. 49 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, a Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, com as alterações posteriores, aprovou o regimento interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, promovendo grandes mudanças em sua estrutura, e previu detalhadamente as competências de julgamento de cada seção, cabendo a cada uma delas processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação referente às seguintes matérias:

Primeira Seção

Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ); Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL); Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), quando se tratar de antecipação do IRPJ; CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base

nos mesmos elementos de prova; Exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, mediante regime único de arrecadação (Simples Nacional); e penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas jurídicas relativamente a estes tributos e tributos, empréstimos compulsórios, anistia e matéria correlata não incluídos na competência julgadora das demais Seções.

Segunda Seção

Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF); IRRF; Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR); Contribuições Previdenciárias, inclusive as instituídas a título de substituição e as devidas a terceiros, definidas no art. 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007; e penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas físicas e jurídicas, relativamente a estes tributos.

Terceira Seção

Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS, inclusive quando incidentes na importação de bens e serviços; Contribuição para o Fundo de Investimento Social (Finsocial); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Crédito presumido de IPI para ressarcimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS; Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF); Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (IPMF); Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF); Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (Cide); Imposto sobre a Importação - II; Imposto sobre a Exportação (IE); contribuições, taxas e infrações cambiais e administrativas relacionadas com a importação e a exportação; classificação tarifária de mercadorias; isenção, redução e suspensão de tributos incidentes na importação e na exportação; vistoria aduaneira, dano ou avaria, falta ou extravio de mercadoria; omissão, incorreção, falta de manifesto ou documento equivalente, bem como falta de volume manifestado; Infração relativa à fatura comercial e a outros documentos exigidos na importação e na exportação; Trânsito aduaneiro e demais regimes aduaneiros especiais, e regimes aplicados em áreas especiais, salvo a hipótese prevista no inciso XVII do art. 105 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966; remessa postal internacional, salvo

as hipóteses previstas nos incisos XV e XVI, do art. 105, do Decreto-Lei nº 37/1966; valor aduaneiro; bagagem; penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas físicas e jurídicas, relativamente a estes tributos; e lançamentos decorrentes de descumprimento de normas antidumping ou de medidas compensatórias.

Além do julgamento dos recursos voluntário e de ofício em processos de lançamento de crédito tributário, incluem-se na competência das seções os recursos:

- ✓ Interpostos em processos de compensação, ressarcimento, restituição e reembolso, bem como 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; e
- ✓ Interpostos em processos administrativos de cancelamento ou de suspensão de isenção ou de imunidade tributária, dos quais não tenha decorrido a lavratura de auto de infração, incluem-se na competência da Segunda Seção.

Como já visto, em cada seção há quatro câmaras, sendo que as câmaras poderão ser divididas em até duas turmas de julgamento.

As turmas de julgamento são integradas por oito conselheiros, sendo quatro representantes da Fazenda Nacional e quatro representantes dos sujeitos passivos, ditos Contribuintes.

Cada Seção contará com pelo menos seis suplentes de conselheiro da representação da Fazenda Nacional e seis da representação dos Contribuintes, que comporão o colegiado, na ausência eventual de conselheiro da mesma representação.

A escolha de conselheiros recairá dentre nomes constantes de lista tríplice, sendo que os representantes da Fazenda Nacional serão indicados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e os representantes dos contribuintes pelas confederações representativas de categorias econômicas de nível nacional e pelas centrais sindicais, que indicarão conselheiros, representantes dos trabalhadores, para compor colegiado com atribuição de julgamento de recursos que versem sobre contribuições previdenciárias.

- ✓ Os **representantes da Fazenda Nacional** deverão ser ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil em exercício no cargo há no mínimo cinco anos.
- ✓ Os **representantes dos contribuintes** deverão ser brasileiros natos ou naturalizados com notório conhecimento técnico, registro no respectivo órgão de classe há, no mínimo, três anos e efetivo e comprovado exercício de

atividades que demandem conhecimento nas áreas de direito tributário, de processo administrativo fiscal e tributos federais.

Os indicados deverão manifestar expressamente sua integral concordância com a indicação e o pleno conhecimento do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e do Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal, aprovado pelo Decreto nº 1.171, de 22 de junho de 1994, e disponibilidade para relatar e participar das sessões de julgamento e das demais atividades do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), bem como autorizar que seja realizada sindicância de sua vida pregressa, nos moldes praticados para o preenchimento de cargos da alta administração.

Também é condição para posse no mandato de conselheiro representante dos contribuintes, no caso de advogado, a apresentação de documento que comprove a licença do exercício da advocacia, nos termos do inciso II do caput do art. 12 da Lei nº 8.906, de 04 de julho de 1994.

Na posse, o conselheiro representante dos contribuintes firmará compromisso de que observará durante todo o mandato as restrições a que se refere o Decreto nº 8.441, de 29 de abril de 2015, ficando sujeito às sanções previstas na legislação.

Os conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) serão designados pelo Ministro de Estado da Fazenda, com mandato de dois anos.

A presidência e a vice-presidência do CARF, das seções e das câmaras serão exercidas, respectivamente, por conselheiros representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes, nomeados pelo Ministro da Fazenda.

Atuarão junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em defesa dos interesses da Fazenda Nacional, Procuradores da Fazenda Nacional.

Ressalte-se que o Procurador tem assento nas sessões de julgamento do CARF, porém não integra o colegiado, nem toma parte nas decisões.

Incumbe ao Procurador da Fazenda Nacional, basicamente, zelar pela fiel observância das leis e demais normas, podendo para isto ter vista dos autos fora da secretaria da seção ou da câmara.

Será disponibilizada mensalmente a relação dos novos processos ingressados no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) ao Procurador da Fazenda Nacional que terá o prazo de quinze dias para requisitá-los, sendo-lhe facultado apresentar contrarrazões ao recurso voluntário e razões ao recurso de ofício, no prazo de trinta dias, contados a partir da data da disponibilização dos processos requisitados.

O conselheiro relator deverá incluir em pauta os processos a ele distribuídos no prazo máximo de seis meses. As sessões de julgamento são públicas, podendo ser realizadas de forma presencial ou não presencial.

As sessões de julgamento presenciais poderão ser transmitidas via internet e gravadas em meio digital, e poderão ser julgados em sessões não presenciais os recursos em processos de valor cujo valor original seja inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) ou, independentemente do valor, forem objeto de súmula ou resolução do CARF ou de decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça proferidas na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 - Código de Processo Civil.

É vedado aos membros das turmas de julgamento afastar a aplicação de tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, no julgamento de recursos, exceto se já tiver sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal ou que fundamente crédito tributário objeto de:

- ✓ Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;
- ✓ Decisão do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B ou 543-C da Lei nº 5.869/1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105/2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária;
- ✓ Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522/2002;
- ✓ Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73/1993; e
- ✓ Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73/1973.

Cabe aqui um destaque, a segunda instância não está vinculada às disposições de normas emitidas pela Receita Federal do Brasil, algo que ocorre na primeira instância, como já visto.

As decisões reiteradas e uniformes do Conselho poderão ser consubstanciadas em súmula, de aplicação obrigatória pelos seus membros, que será publicada no Diário Oficial da União.

A proposta de súmula será de iniciativa de qualquer conselheiro, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, ou do Secretário da Receita Federal do Brasil, ou de Presidente de

confederação representativa de categoria econômica habilitada à indicação de conselheiros e, depois de cumpridos alguns requisitos, deverá ser aprovada pelo voto por, no mínimo, 3/5 (três quintos) da totalidade dos conselheiros da respectiva turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), quando trate de matéria concernente à sua atribuição, ou do Conselho Pleno, quando se tratar de matéria que, por sua natureza, for submetida a duas ou mais turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF).

Para revisão, o enunciado de súmula poderá ser revisto ou cancelado por proposta do Presidente do CARF, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou de Presidente de Confederação representativa de categoria econômica habilitada à indicação de Conselheiros, que também poderão propor ao Ministro de Estado da Fazenda a atribuição à súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) de efeito vinculante em relação à administração tributária federal, o que dar-se-á a partir da publicação do ato do Ministro de Estado da Fazenda no Diário Oficial da União.

Por exemplo, a Portaria MF nº 383, de 14 de julho de 2010, atribuiu a diversas súmulas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais efeito vinculante em relação à administração tributária federal.

Deve-se destacar que a qualquer momento o sujeito passivo poderá desistir de seu recurso junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), por meio de petição ou a termo nos autos do processo.

Além do mais, implicam, também como desistência do recurso:

- ✓ o pedido de parcelamento;
- ✓ a confissão irretratável ou a extinção sem ressalva do total do débito discutido no processo;
- ✓ a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto do processo.

Avançando, contra as decisões, os acórdãos proferidos pelos colegiados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) são cabíveis os seguintes recursos:

- ✓ embargos de declaração;
- ✓ recurso especial e
- ✓ agravo.

Tratar-se-á agora dos embargos de declaração, pois estão contidos nas decisões da segunda instância.

Já o recurso especial e o agravo serão verificados mais à frente, quando se tratará de terceira instância.

Destaque-se que assim como ocorre para os acórdãos da Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ) é também incabível o pedido de reconsideração contra os acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Mas contra os acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) é possível recorrer, com embargos de declaração.

Os embargos de declaração podem ser apresentados quando existir no acórdão obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

A petição fundamentada, dirigida ao presidente da turma, pode ser apresentada no prazo de cinco dias, contados da ciência do acórdão:

- ✓ Por conselheiro do colegiado, inclusive pelo próprio relator;
 - Pelo Procurador da Fazenda Nacional;
 - Pelos Delegados de Julgamento nos casos de nulidade de suas decisões;
 - Pelo titular da unidade da administração tributária encarregada da execução do acórdão;
 - Pelo contribuinte, responsável ou preposto.

Estes embargos, quando opostos tempestivamente, interrompem o prazo para interposição do recurso especial.

O Presidente não conhecerá os embargos intempestivos e rejeitará, em caráter definitivo, os embargos em que as alegações de omissão, contradição ou obscuridade sejam manifestamente improcedentes ou não estiverem objetivamente apontadas, e poderá designar o relator ou redator do voto vencedor objeto dos embargos para se pronunciar sobre sua admissibilidade.

Somente poderão ser incluídos em pauta de julgamento embargos de declaração para os quais haja despacho de admissibilidade.

Caso sejam constatados no acórdão inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e erros de escrita ou de cálculo, pode ser apresentado um requerimento para sua correção, dirigido ao presidente de turma, a qualquer tempo, pelos mesmos legitimados para opor embargos de declaração. O requerimento será recebido como embargos inominados e a correção dar-se-á mediante a prolação de um novo acórdão.

Este requerimento será apreciado pelo presidente da turma, que poderá rejeitá-lo de plano por meio de despacho irrecorrível, quando não demonstrar com precisão a inexatidão ou erro, ou encaminhá-lo, preliminarmente, ao conselheiro relator ou outro para isto designado.

1.3.3 Terceira instância.

A partir desse ponto serão apresentados detalhes da chamada terceira instância do processo administrativo fiscal.

A terceira instância também é chamada de instância especial.

Nessa instância atuam as chamadas Câmaras Superiores de Recursos Fiscais (CSRF), órgão componente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), a quem compete julgar o recurso especial.

O recurso especial, cujas normas estão reguladas no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Anexo II da Portaria MF nº 343/2015, arts. 67 a 70), cabe contra as decisões que tenham dado à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, turma de Câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O recurso especial poderá ser interposto tanto pelo sujeito passivo quanto pelo Procurador da Fazenda Nacional, no prazo de 15 (quinze) dias contados da data da ciência da decisão.

Esse recurso deverá ser formalizado em petição dirigida ao Presidente da Câmara à qual esteja vinculada a turma que houver prolatado a decisão recorrida que, em despacho fundamentado, poderá admiti-lo ou não, conforme se verificarem os pressupostos de sua admissibilidade.

Não cabe recurso especial de decisão que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância, por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784/1999.

A interposição do recurso especial de divergência pelo sujeito passivo somente terá seguimento quanto à matéria pré questionada.

O recurso deverá demonstrar, analiticamente, a divergência arguida citando até duas decisões divergentes por matéria, com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido, e deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até duas ementas, que

poderão, alternativamente, ser reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da internet, deve ser impressa diretamente do sítio do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)¹⁸ ou do Diário Oficial da União.

Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal (STF), decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869/1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105/2015 - Código de Processo Civil; ou Súmula ou Resolução do Pleno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Também não poderá ser utilizado como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente.

Cabe destacar que é cabível recurso especial de divergência contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

Admitido o recurso, o processo será encaminhado à outra parte, que terá prazo de quinze dias para apresentação de suas contrarrazões e de recurso especial relativa à parte do acórdão que lhe foi desfavorável, no caso do contribuinte.

Não admitido o recurso especial, total ou parcialmente, caberá agravo, que será estudado no item seguinte.

O agravo será requerido em petição dirigida ao Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de cinco dias, contados da ciência do despacho que negou seguimento ao recurso especial.

Não caberá agravo nos casos em que a negativa de seguimento tenha decorrido de:

- ✓ inobservância de prazo para a interposição do recurso especial;
- ✓ falta de juntada do inteiro teor do acórdão ou cópia da publicação da ementa que comprove a divergência, ou da transcrição integral da ementa no corpo do recurso;
- ✓ utilização de acórdão da própria Câmara do Conselho de Contribuintes, de Turma de Câmaras e de Turma Especial do CARF que apreciou o recurso;
- ✓ utilização de acórdão que já tenha sido reformado;

¹⁸ <http://idg.carf.fazenda.gov.br/>

- ✓ falta de pré-questionamento da matéria, no caso de recurso interposto pelo sujeito passivo; ou
- ✓ observância, pelo acórdão recorrido, de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, bem de súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal, decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869/1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105/2015 - Código de Processo Civil ou de súmula ou resolução do Pleno do CARF.

Nesses casos, o Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais rejeitará, liminarmente e de forma definitiva, o agravo.

Será definitivo o despacho do Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais que negar ou der seguimento ao recurso especial, não sendo cabível pedido de reconsideração ou qualquer outro recurso.

Cabe à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por suas turmas, julgar o recurso especial contra decisões de turmas de Câmara, observada a seguinte especialização:

- ✓ à Primeira Turma, os recursos referentes às matérias de competência da primeira seção do CARF;
- ✓ à Segunda Turma, os recursos referentes às matérias de competência da segunda seção do CARF;
- ✓ à Terceira Turma, os recursos referentes às matérias de competência da terceira seção do CARF.

Por outro lado, compete ao Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais a uniformização de decisões divergentes, em tese, das turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio de resolução.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é formada por três Turmas e pelo Pleno, conforme dispõe o seu Regimento Interno.

É importante lembrar que o Presidente de Câmara sempre é representante da Fazenda Nacional e que o Vice-Presidente é representante dos contribuintes, de forma que fica preservada, na Câmara Superior de Recursos Fiscais, a paridade observada nas seções do CARF.

Atuarão junto à Câmara Superior, em defesa dos interesses da Fazenda Nacional, Procuradores da Fazenda Nacional. Ressalte-se que o procurador não integra a Câmara

Superior, nem toma parte nas decisões. Incumbe-lhe, basicamente, zelar pela fiel observância das leis e demais normas, podendo, para isso, ter vista dos autos fora da secretaria da Câmara.

Também na Câmara Superior é vedado aos membros das turmas de julgamento afastar a aplicação de tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, no julgamento de recursos, exceto se já tiver sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal ou que fundamente crédito tributário objeto de:

Também podem ser opostos embargos de declaração contra acórdãos das turmas e do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Os embargos de declaração podem ser apresentados quando existir no acórdão obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

A petição fundamentada, dirigida ao presidente da turma, pode ser apresentada por conselheiro da turma, inclusive o próprio relator, pelo contribuinte, responsável ou preposto, pelo Procurador da Fazenda Nacional, pelos delegados de julgamento, nos casos de nulidade de suas decisões, pelo titular da unidade da administração tributária encarregada da execução do acórdão no prazo de cinco dias, contados da ciência do acórdão.

O Presidente não conhecerá os embargos intempestivos e rejeitará, em caráter definitivo, os embargos em que as alegações de omissão, contradição ou obscuridade sejam manifestamente improcedentes ou não estiverem objetivamente apontadas, e poderá designar o relator ou redator do voto vencedor objeto dos embargos para se pronunciar sobre sua admissibilidade.

Somente poderão ser incluídos em pauta de julgamento embargos de declaração para os quais haja despacho de admissibilidade.

Caso sejam constatados no acórdão inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e erros de escrita ou de cálculo, pode ser apresentado um requerimento para sua correção, dirigido ao presidente da turma, pelos mesmos legitimados para opor embargos de declaração.

Esse requerimento será recebido como embargos inominados e apreciado pelo presidente da turma, que poderá rejeitá-lo por meio de despacho irrecorrível, quando não demonstrar com precisão a inexatidão ou erro, ou encaminhá-lo ao conselheiro relator ou outro para isto designado, que o analisará e poderá propor que a matéria seja submetida à deliberação da turma. A correção dar-se-á mediante a prolação de um novo acórdão.

Da decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais não cabe pedido de reconsideração.

É possível a uniformização de decisões divergentes, em tese, das turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio de resolução do Pleno.

As resoluções do Pleno poderão ser propostas pelo presidente e vice-presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, pelo Secretário da Receita Federal do Brasil e por presidente de confederação representativa de categorias econômicas de nível nacional e de central sindical, habilitadas à indicação de conselheiros.

A manifestação das centrais sindicais limitar-se-á às matérias relativas às contribuições previdenciárias, inclusive as instituídas a título de substituição e as devidas a terceiros. Das propostas de uniformização de tese será dada ciência às demais instituições que poderiam provocá-las, para, se desejar, manifestar-se acerca do mérito.

As resoluções deverão ser aprovadas pela maioria absoluta dos conselheiros e entrarão em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União e vincularão as turmas julgadoras do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), devendo ser disponibilizadas em seu sítio.

Os processos que tratem de matéria objeto de proposição de uniformização de decisões divergentes da CSRF, enquanto não decidida pelo Pleno, não serão incluídos em pauta.

Um ponto que causa polêmicas no processo administrativo fiscal refere-se a quando as decisões se configuram como coisa julgada.

Esse ponto será demonstrado a seguir.

1.4 Coisa julgada administrativa.

O trânsito em julgado da decisão administrativa significa que esta não mais poderá ser objeto de alteração pelos meios e recursos próprios previstos na esfera administrativa, restando ao sujeito passivo recorrer à esfera judicial.

O art. 80 do Decreto 7.574/2011 relaciona as situações em que a decisão administrativa se torna definitiva.

Art. 80. São definitivas as decisões:

I. de primeira instância, esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

II. de segunda instância, de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem a sua interposição; ou

III. de instância especial.

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

Em primeiro lugar, tornam-se definitivas as decisões proferidas pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), quando não se tenha sido interposto recurso voluntário no prazo estabelecido (30 dias).

Também são definitivas as decisões proferidas pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício, devendo o processo ser apartado para cobrança do crédito tributário mantido nesta circunstância.

Ponto importante é sobre quando haverá recurso de ofício.

O recurso de ofício está disposto na Portaria MF nº 63/2017:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Em segundo lugar, temos as decisões das turmas das câmaras do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), de que não caiba recurso especial ou, se cabível, tenha se esgotado o prazo de quinze dias para sua interposição.

Por último, são definitivas, na esfera administrativa, as decisões de instância especial, proferidas pelas respectivas Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Ocorrendo esses fatos quanto ao trânsito em julgado, os efeitos da definitividade da decisão são opostos aos produzidos pela impugnação.

Desta forma, a exigibilidade do crédito tributário, ora suspensa, volta a vigorar, e podendo este ser cobrado.

O prazo prescricional para propositura da ação de execução, por parte da Fazenda Pública, passa a fluir, pois o crédito tributário encontra-se definitivamente constituído, nos termos do art. 174 do Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Além disso, caso haja medida cautelar fiscal em vigor, a Fazenda Pública tem 60 (sessenta) dias para propor a ação de execução fiscal, sob pena de a medida cautelar perder a eficácia e os bens do sujeito passivo tornarem-se disponíveis, nos termos do art. 11 da Lei 8.397/1992:

Art. 11. Quando a medida cautelar fiscal for concedida em procedimento preparatório, deverá a Fazenda Pública propor a execução judicial da Dívida Ativa no prazo de sessenta dias, contados da data em que a exigência se tornar irrecorrível na esfera administrativa.

A cobrança do crédito tributário segue sempre o mesmo procedimento em qualquer fase em que ocorra a definitividade da decisão contrária ao sujeito passivo, conforme o art. 81 do Decreto 7.574/2011:

Art. 81. A decisão definitiva contrária ao sujeito passivo será cumprida no prazo para cobrança amigável fixado no art. 54, aplicando-se, no caso de descumprimento, o disposto no § 2º.

Frustrada a tentativa de cobrança amigável, o processo deve ser encaminhado à Procuradoria da Fazenda Nacional para inscrição em dívida ativa e cobrança judicial.

No caso de decisão definitiva desfavorável ao sujeito passivo, o depósito efetuado nos termos do art. 151, inciso II, do CTN, deve ser convertido em renda, salvo se for comprovada a propositura de ação judicial, conforme reza o § 1º art. 81 do Decreto 7.574/2011:

Art. 81. (...)
§ 1º Na hipótese do cumprimento de decisão administrativa definitiva contrária ao sujeito passivo, a quantia depositada para evitar acréscimos moratórios do crédito tributário ou para liberar mercadoria será convertida em renda se o sujeito passivo não comprovar, no prazo legal, a propositura de ação judicial.

Sendo o valor depositado pelo autuado insuficiente para o pagamento do crédito tributário, ser-lhe-á cobrada a diferença. Por outro lado, se o valor depositado exceder ao devido, a autoridade promoverá a restituição da quantia excedente, como prevê o § 2º do art. 81 do Decreto 7.574/2011:

Art. 81. (...)
§ 2º Se o valor depositado não for suficiente para cobrir o crédito tributário, será aplicado o disposto no caput à cobrança do restante; se exceder o exigido, a autoridade competente determinará o levantamento da quantia excedente, na forma da legislação específica (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 43, § 2º).

Nos casos de aplicação da pena de perdimento de mercadorias, estas terão a destinação prevista na legislação específica, conforme determinação do art. 83 do Decreto 7.574/2011:

Art. 83. A decisão que aplicar a pena de perdimento ou declarar o abandono de mercadoria ou de outros bens será executada, pela unidade preparadora, após o prazo de trinta dias, segundo o que dispuser a legislação aplicável (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 21 e 44).

Nas decisões definitivas favoráveis ao sujeito passivo, deve a autoridade preparadora dar baixa nos registros do débito.

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 art. 85 do Decreto 7.574/2011:

Art. 85. No caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 45).

Apesar de todas as normas citadas, a decisão administrativa no processo administrativo fiscal tem limites.

No processo administrativo fiscal, a decisão final, embora definitiva, não se confunde com os atos próprios do Poder Judiciário.

O ato final no processo administrativo vincula a Administração, mas não o contribuinte, que ainda pode recorrer ao Poder Judiciário para o controle da legalidade do ato.

É por isso que se diz que a decisão formalmente válida que encerra o processo administrativo faz coisa julgada administrativa, não podendo ser revogada pela Administração.

Segundo Hely Lopes Meirelles¹⁹:

O que ocorre nas decisões administrativas finais é, apenas, preclusão administrativa, ou a irretratabilidade do ato perante a própria Administração. É a sua imodificabilidade na via administrativa, para estabilidade das relações entre as partes. Por isso, não atinge nem afeta situações ou direitos de terceiros, mas permanece imodificável entre a Administração e o administrado destinatário da decisão interna do Poder Público.

A extensão do que se deve ter por decisão definitiva ou terminativa no âmbito do processo administrativo está exposta no seguinte acórdão do 2º Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

DECISÃO ADMINISTRATIVA – CONSELHO DE CONTRIBUINTES – Apesar de serem terminativas, na esfera administrativa, em relação às questões decididas, as decisões do CC não têm atributos de coisa julgada, que são, em nosso sistema constitucional, privativos das decisões do Poder Judiciário. São, em sua natureza, um ato administrativo a que é conferido atributo especial, qual seja o de terminar, na esfera administrativa e em relação à Administração, os litígios entre esta e os contribuintes. O caráter terminativo de tais decisões administrativas, por não possuírem os atributos da coisa julgada, só pode ser definido em relação ao mérito das questões apreciadas, não envolvendo a apreciação delas mesmas enquanto atos administrativos, sendo perfeitamente aceitável a discussão da validade de tais decisões, em si pela Administração, sem que disto decorra violação do princípio estabelecido de sua terminatividade, visto que esta se define não em relação à decisão, em si, formalmente considerada, mas em relação a uma solução de mérito tomada validamente pelo órgão próprio. É princípio pacificamente aceito o da revogabilidade dos atos administrativos nulos, entre os quais se situam os praticados contra disposição de lei. Se, por um lado, não se pode considerar ‘contrário’ à lei um ato deste Conselho que a interprete, pois interpretar a lei dentro de critério de sua livre formulação é prerrogativa inerente à sua atividade julgadora, deve-se, por outro lado, considerar contrário à lei um ato que leve o Conselho a conhecer e pronunciar-se sobre determinado litígio, quando a lei dispõe que não lhe era permitido fazê-lo. (2º CC, Acórdão nº 51.648, de 16/04/1969, unânime, rel. Cons. Almeida Velloso)

Ponto a ser analisado versa sobre a definitividade da decisão administrativa e a revisão de ofício de atos administrativos já apreciados pelos órgãos julgadores

Apesar de o art. 80, do Decreto 7.574/2011 elencar as situações nas quais a decisão administrativa é definitiva, sempre houve dúvidas acerca da possibilidade de revisão de ofício de lançamento ou despacho decisório já julgado pelo contencioso administrativo, diante da superveniência de novos elementos que pudessem alterar o quadro fático ou de direito até então considerado.

¹⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. 17. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 1992. p. 76.

A Coordenação-Geral de Tributação (COSIT), da Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) abordou o assunto no Parecer Normativo Cosit nº 8, de 3 de setembro de 2014, com as alterações do Parecer Normativo Cosit nº 2, de 23 de agosto de 2016.

O primeiro dividiu sua análise em três partes:

- a) revisão e retificação de ofício – de lançamento de ofício e de débito confessado em declaração, respectivamente –, em favor do contribuinte, para fins de reduzir créditos tributários constituídos;*
- b) revisão de ofício, em favor do contribuinte, de despacho decisório em sede de compensação tributária; e*
- c) recorribilidade em sede de execução de julgado administrativo, no que toca à apuração de cálculos.*

O segundo dividiu sua análise em dois pontos:

- a) inexistência de recurso contra liquidação de acórdão do CARF;*
- b) procedimento de reconhecimento de crédito em que houve decisão que apenas analisou questão prejudicial e não adentrou no mérito da lide.*

No item 81 do PN, estão resumidas as conclusões acerca destas questões:

81. Em face do exposto, conclui-se que:

- a) a revisão de ofício de lançamento regularmente notificado, para reduzir o crédito tributário, pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, no caso de ocorrer uma das hipóteses previstas nos incisos I, VIII e IX do art. 149 do CTN, quais sejam: quando a lei assim o determine, aqui incluídos o vício de legalidade e as ofensas em matéria de ordem pública; erro de fato; fraude ou falta funcional; e vício formal especial, desde que a matéria não esteja submetida aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes;*
- b) a retificação de ofício de débito confessado em declaração, para reduzir o saldo a pagar a ser encaminhado à PGFN para inscrição na Dívida Ativa, pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, na hipótese da ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração;*
- c) a revisão de ofício de despacho decisório que não homologou compensação pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, na hipótese de ocorrer erro de fato no preenchimento de declaração (na própria Dcomp ou em declarações que deram origem ao débito, como a DCTF e mesmo a DIPJ, quando o crédito utilizado na compensação se originar de saldo negativo de IRPJ ou de CSLL), desde que este não esteja submetido aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes;*
- d) compete à autoridade administrativa da unidade da RFB na qual foi formalizada a exigência fiscal proceder à revisão de ofício do lançamento, inclusive para as revisões relativas à tributação previdenciária;*
- e) o despacho decisório é o instrumento adequado para que a autoridade administrativa local efetue a revisão de ofício de lançamento regularmente notificado, a retificação de ofício de débito confessado em declaração, e a revisão de ofício de despacho decisório que decidiu sobre reconhecimento de direito creditório e compensação efetuada;*
- f) a revisão de ofício nas hipóteses aqui tratadas não se insere nas reclamações e recursos de que trata o art. 151, III, do CTN, regulados pelo Decreto nº 70.235, de 1972, tampouco a ela se aplica a possibilidade de qualquer recurso, uma vez que, ainda que possa ser originada de uma provocação do contribuinte, é procedimento unilateral da Administração, e não um processo para solução de litígios;*
- g) todavia, para os casos de reconhecimento de direito creditório e de homologação de compensação alterados em virtude de revisão de ofício do despacho decisório que tenha implicado prejuízo ao contribuinte, em atenção ao devido processo legal, deve ser concedido o prazo de trinta dias para o sujeito passivo apresentar manifestação de inconformidade e, sendo o caso, recurso voluntário, no rito processual do Decreto nº 70.235, de 1972, enquadrando-se o débito objeto da compensação no disposto no inciso III do art. 151 do CTN;*

h) a revisão de ofício não é obstada pela existência de ação judicial com o mesmo objeto. Todavia, advindo, decisão judicial transitada em julgado, somente esta persistirá, em face da prevalência da coisa julgada e da jurisdição única;

i) item cancelado pelo PN 2/2016;

j) não ocorre preclusão administrativa para fins de aferir o valor correto do crédito pleiteado pelo contribuinte, em fase de execução de julgado favorável a este, o qual não contenha manifestação sobre o aspecto quantitativo, quer seja por ser esta fase o momento processual oportuno, quer seja pelo princípio da indisponibilidade do interesse público; e

k) devem ser canceladas a Solução de Consulta Interna Cosit n° 40, de 4 de dezembro de 2007, e a Solução de Consulta Interna Cosit n° 32, de 30 de novembro de 2010.

É de bom sendo ressaltar algumas características do processo administrativo fiscal, a fim de aprofundar o conhecimento sobre como surge a litigância.

Esse será o próximo ponto a ser verificado no trabalho.

1.5 Características do Processo Administrativo Fiscal.

Os órgãos administrativos de julgamento - Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ), Turmas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e as Câmaras Superiores de Recursos Fiscais (CSRF) - atuam na verificação dos motivos fáticos para a existência do Lançamento e na verificação da aplicação das disposições contidas na legislação, a fim de analisar e dar solução aos litígios tributários, entre os sujeitos passivos e o Estado.

A importância do processo administrativo fiscal é evidenciada por algumas características, como a gratuidade no litígio, a especialização e imparcialidade dos julgadores e a celeridade na definição da questão.

Sobre o início do Processo Administrativo Fiscal, esse se inicia com a contestação inaugural do sujeito passivo contra o lançamento que lhe foi imputado.

Aqui cabe um esclarecimento.

O Processo Administrativo pode ocorrer por outros atos praticados pela Administração Tributária e seus servidores (Consultas, restituições, compensações, etc.), mas no presente trabalho somente trataremos do Processo Administrativo Fiscal enquanto inconformismo dos sujeitos passivos contra lançamentos, exações, lavrados pelas autoridades fiscais.

Na esfera federal, como já registramos, o litígio tributário-fiscal é analisado e decidido pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (primeira instância), pelas Turmas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (segunda instância) e pelas Câmaras Superiores de Recursos Fiscais (instância especial, pacificadora de interpretações).

Vários são os modelos que – como o processo Administrativo Fiscal – visam a solução de litígios pelo mundo e mais à frente os mesmos serão detalhados.

Só para constar, no Brasil o sistema de controle jurisdicional adotado é o de jurisdição única. Ou seja, nesse sistema a função jurisdicional é monopólio do Poder Judiciário, sendo que, de sua apreciação, não pode ser excluída qualquer lesão ou ameaça a direito, conforme art. 5º, XXXV, da Constituição Federal de 1988.

O acesso às instâncias administrativas no Brasil é uma faculdade dos sujeitos passivos, pois o uso de tal alternativa só resultará em uma decisão final acerca do litígio, tornando-se uma decisão administrativa que fez coisa julgada se a decisão for a favor dos sujeitos passivos.

Caso os sujeitos passivos não obtenham o êxito esperado em seus recursos haverá a possibilidade de acesso ao âmbito judicial, com nova discussão, sem que o processo administrativo tenha qualquer efeito sobre os limites do litígio na esfera judicial.

A legitimidade da atuação dos tribunais administrativos - Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ), Turmas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e as Câmaras Superiores de Recursos Fiscais (CSRF) – tem fundamento no texto constitucional.

O art. 5º, inciso LV, da CF/1988 atribui status constitucional ao processo administrativo fiscal ao estabelecer:

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

Assim, a Constituição assegura o direito e garantia fundamental aos sujeitos passivos de utilizar o processo administrativo fiscal, para garantir o exercício de sua ampla defesa, pelo devido processo legal, de forma irrestrita e incondicional.

Digno de registro que quando o texto constitucional emprega – no dispositivo acima - as expressões "*litigantes*" e "*processo administrativo*", garantindo o exercício dos direitos do "*contraditório*" e da "*ampla defesa*", explicita a existência de "*lide administrativa*", e confere competência ao processo administrativo fiscal para análise e solução de conflitos tributários.

Ao dispositivo citado podem ser juntados outros dispositivos constitucionais que demonstram que o processo administrativo fiscal é uma garantia fundamental dos sujeitos passivos, como os dispostos no Art. 5º, LIV e na "a", XXXIV, Art. 5º:

Constituição Federal

Art. 5º...

...º

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

...

XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; (...)

Continuando, segundo James Marins²⁰ a relação processual tributária pode ser dividida em três fases distintas:

- 1ª. Procedimento preparatório do ato de lançamento tributário;
- 2ª. Ato de lançamento; e
- 3ª. Processo de julgamento da lide fiscal.

Ainda segundo Marins²¹, a primeira etapa não tem caráter propriamente processual, pois é a fase do procedimento administrativo, investigativa, preparatória para a prática do ato de lançamento.

Essa primeira fase pode, em raras vezes, ser prescindível, pois se a Administração Tributária já possuir todos os dados necessários para a elaboração do lançamento não faz sentido a realização de procedimentos fiscalizatórios a fim de apurar fatos e/ou coletar dados que já são de conhecimento da fiscalização tributária.

Importante ressaltar, pois há questionamentos dos sujeitos passivos sobre esse ponto, que no procedimento fiscal, fase investigativa, preparatória, não há litígio entre o sujeito passivo e a Fazenda Pública, não há possibilidade de exercer qualquer contraditório, pois ainda não há acusação, somente investigação.

Nesta etapa não há que se falar em contraditório ou ampla defesa, pois não há, ainda, qualquer espécie de acusação, de pretensão fiscal sendo exigida pelo Estado, mas tão somente o exercício do Poder do Estado em verificar o cumprimento das determinações expressas pela legislação tributária por parte dos sujeitos passivos.

A segunda fase da relação processual tributária, segundo o autor corresponde a elaboração de um ato administrativo: o Lançamento.

O Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, define o Lançamento.

Código Tributário Nacional:

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.

Assim, essas são as características do lançamento:

1. É um ato administrativo;

²⁰ MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais, 2018, p.266.

²¹ MARINS, James. Op. cit, pp. 266-267.

2. Sua elaboração é de competência privativa da autoridade administrativa (na esfera federal, os Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil);
3. Sua finalidade é a de constituir o crédito tributário;
4. Em sua elaboração a autoridade administrativa deve 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; e
5. Por fim, a atividade administrativa de lançamento é vinculada à Lei e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Com a ciência pelos sujeitos passivos sobre a elaboração de lançamento contra eles há a possibilidade de impugnação contra a exigência fiscal, caso desejem, iniciando assim a fase litigiosa, sobre as regras do processo administrativo fiscal.

Essa é, portanto, a terceira fase da relação processual tributária, quando o sujeito passivo, responsabilizado pela exação constante do lançamento tributário, contesta, de forma tempestiva, a exigência, formando, assim, o litígio na esfera administrativa.

Aqui se inicia o processo administrativo fiscal.

Seguem, abaixo, relação, não exaustiva, da legislação que regula o processo administrativo fiscal federal:

✓ **Constituição Federal:** como já citado, base, fundamento do processo administrativo e do direito de defesa, contraditório e devido processo legal, entre outros, que se relacionam ao contencioso administrativo tributário;

✓ **Código Tributário Nacional:** dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União;

✓ **Decreto nº 70.235/1972:** Dispõe sobre o processo administrativo fiscal. É a Lei básica que regula o contencioso administrativo fiscal, constando regras, recursos, prazos, etc.;

✓ **Decreto 7.574/2011:** Regulamenta, de forma detalhada, o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira, à classificação fiscal de mercadorias, à classificação de serviços, intangíveis e de outras operações que produzam variações no patrimônio e de outros processos que especifica, sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil;

✓ **Lei nº 9.784/1999:** Lei que regula o processo administrativo no âmbito da administração pública federal, direta e indireta. É a lei geral de todos os processos

administrativos federais. Sua aplicação é utilizada de forma subsidiária no processo administrativo fiscal, como deixa claro seu próprio texto, já que em seu Art. 69 consta: “os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei”;

✓ **Código de Processo Civil (CPC):** Instituído pela Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. É utilizado no processo administrativo fiscal, principalmente, para a solução de casos omissos. Serve, também, como guia no trâmite processual;

✓ **Lei nº 11.457/2007:** Legislação que dispôs sobre a fusão entre a Secretaria da Receita Federal e a Secretaria da Receita Previdenciária, origem da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB);

✓ **Lei nº 13.140/2015:** Lei que estabeleceu a mediação entre particulares como meio de solução de controvérsias e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública; alterou a Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997, e o Decreto nº 70.235/1972; e revoga o § 2º do art. 6º da Lei nº 9.469/1997.

Na análise da legislação citada acima cabe o registro que desde a elaboração do Anteprojeto do Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei 5.172/1966, Rubens Gomes de Sousa, autor do Código, preocupou-se com a matéria processual.

Nesse sentido havia no projeto os Livros VII e IX, destinados a essa questão, sendo que o Livro VIII cuidava do processo administrativo fiscal (processo tributário administrativo (arts. 302 a 373), enquanto o segundo tratava do processo tributário judicial.

O projeto tratava os processos administrativo e judicial como complementares, não repetitivos, independentes, como ocorre até hoje.

Como já salientado, sempre que o sujeito passivo, após o processo administrativo fiscal, ingressa no Poder Judiciário repete-se o mesmo litígio, a mesma disputa, com perda de tempo e de trabalho.

Os Livros VII e IX, por pressão de parlamentares, foram retirados do projeto original, sendo utilizada a justificativa que a matéria processual deveria ser tratada por leis específicas.

No sítio do Senado Federal²² encontramos o anteprojeto do Código Tributário Nacional (CTN).

Por sua importância histórica e pelas reiteradas discussões sobre a efetividade do modelo atual de, processo administrativo fiscal, que gera a elevada litigância já salientada, cabe verificar alguns pontos que constavam na proposta, sobre matéria processual administrativa,

²² <https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/511517>

principalmente no que tange à diferenças com o modelo atual, disciplinado pelas legislações citadas.

Assim, serão analisados pontos do Livro VIII, do anteprojeto de Código Tributário Nacional (CTN).

Logo de início, Art. 302, o anteprojeto deixa claro que o Livro VIII só será válido para regular exclusivamente o processo administrativo fiscal nas questões de interesse da Fazenda Pública da União.

Já o Art. 303 determina que o processo administrativo fiscal é obrigatório, devendo ser esgotados todos os recursos cabíveis - por parte do Estado ou por parte dos sujeitos passivos - como condição para que se busque o processo tributário judicial, exceto no que se refere à impetração de mandado de segurança.

Essa é uma grande diferença com o modelo atual.

Atualmente o processo administrativo fiscal só faz coisa julgada quando sujeitos passivos obtém êxito em seus recursos.

Caso contrário, com a razão sendo conferida à Fazenda Pública, os sujeitos passivos podem – atendidos os requisitos previstos na legislação, ingressar no Poder Judiciário, a fim de reiniciar toda litigância que já ocorreu na esfera administrativa.

Essa questão – que gera debates acalorados – será analisada mais à frente, mas devemos refletir que esse é um direito constitucional, pois a Constituição dispõe que a :

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

...

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

Portanto, conforme a Constituição, atualmente é vedada quaisquer restrições de acesso ao Poder Judiciário.

Ponto digno de registro é que o art. 307 já previa mandato de três anos, permitida a recondução.

Esse registro é importante, pois, após décadas, atualmente não há mandato para os conselheiros da Fazenda, Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB), quem exercem suas funções nas Câmaras Superiores de Recursos Fiscais (CSRF).

Uma diferença relevante para o processo administrativo atual é que o texto do anteprojeto dispunha, no Art. 329, que após a apresentação de defesa deveria ser dada vista ao agente fiscal autuante, pelo prazo de quinze dias, para contestar a defesa.

Essa proposta é interessante, pois haveria a possibilidade de alguma correção, de imediato, por parte do agente fiscal autuante, já que muitas autuações ocorrem, por exemplo, pela não apresentação de documentos, que ainda podem ser apresentados na defesa.

Outro ponto de destaque – em momento em que decisões rebuscadas e complexas são combatidas – é que o Art. 338, § 2º, já determinava que as decisões deveriam ser redigidas com simplicidade e clareza.

Interessante a disposição do Art. 339, que disciplina que não sendo proferida a decisão ou convertido o julgamento em diligência, no prazo previsto no art. 338 (trinta dias), o autuado ou interessado terá desde logo o direito de interpor recurso voluntário para a instância superior, como se tivesse sido julgado procedente o auto de infração ou improcedente a defesa, cessando, com a interposição do recurso, a jurisdição da autoridade julgadora.

Verifica-se por essa proposta que as pessoas físicas e jurídicas tinham possibilidade, caso desejassem, de acelerar o processo, ultrapassando uma instância de apreciação no processo administrativo fiscal. Talvez, ainda, para muitos sujeitos passivos, ainda hoje, essa possibilidade fosse interessante.

A segunda instância de julgamento, o Conselho Regional de Justiça Tributária, órgão paritário, era composto por turmas com seis integrantes, metade por representantes da Fazenda Pública e outra metade por representantes indicados pela Sociedade Civil, assim como o modelo atual.

É de se ressaltar que o Art. 347 já disciplinava uma questão muito controvertida nos dias atuais, que trataremos mais à frente, o voto de qualidade.

Preconizava o artigo citado que o recurso voluntário seria julgado pelo Conselho Regional de Justiça Tributária e decidido por maioria de votos, prevalecendo em caso de empate a decisão do Presidente pelo voto de qualidade.

Portanto, o voto de qualidade já existia há muito tempo, com a decisão do Presidente da Turma.

Outro ponto divergente é que existia a garantia de instância, garantia que não existe atualmente, por decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), como veremos à frente.

O Art. 350 do anteprojeto dispunha que o recurso voluntário só teria efeito suspensivo, quanto à parte da questão debatida, se o recorrente garantisse a instância.

Essas são as principais questões presentes no anteprojeto do Código Tributário Nacional (CTN), em seu Livro VIII, que versava sobre o processo administrativo fiscal.

Retornando ao ponto em que o Livro VII não foi aceito para integrar o Código Tributário Nacional (CTN), para fechar essa lacuna foi promulgado o Decreto-Lei nº 822, de 5 de setembro

de 1969, apoiado em ato institucional, delegando competência para o Poder Executivo legislar sobre processo fiscal.

Com essa delegação, surgiu, em 1972, o Decreto nº 70.235/1972, para regular o processo administrativo relativo à determinação e à exigência de créditos tributários federais, de empréstimos compulsórios e de consulta. Registre-se que devido a essa delegação de competência a jurisprudência pátria tem conferido e já está sedimentado que o Decreto 70.235/1972 tem status de lei.

Essa sedimentação ocorreu quando o Tribunal Federal de Recursos (TFR), por meio do AMS 106.747-DF, estabeleceu que o Decreto nº 70.235/1972 possuía status de lei.

Para tanto, entendeu o Poder Judiciário que era de competência da Presidência da República, sob a força dos atos institucionais, substituir o Parlamento em sua competência legisladora, inclusive com base em leis delegadas, sendo, portanto, o Decreto-Lei nº 822/1969 originado dessa delegação, que o Poder Executivo exauriu com a edição do Decreto nº 70.235/1972.

Com o surgimento do Decreto 70.235/1972 ocorreu a unificação da legislação processual administrativa tributária.

Antes do Decreto 70.235/1972 cada tributo trazia regras processuais específicas para sua cobrança, estabelecendo formas, prazos e procedimentos próprios, gerando uma série de legislações processuais específicas, que acarretava grande dificuldade na aplicação e assimilação pelas pessoas físicas e jurídicas obrigadas a arcar com os tributos de sua responsabilidade.

Por outro lado, a Lei nº 9.784/1999 retomou o caminho da sistematização do processo administrativo, de forma geral.

Pela Lei nº 9.784/1999 foram introduzidas normas gerais para o processo administrativo, estabelecendo critérios processuais e direitos e deveres dos cidadãos administrados.

É norma geral, proposta pelo próprio Poder Executivo, que formula disciplina de princípios e garantias aplicáveis ao processo administrativo federal, definindo dois regimes (geral e especial) complementares em suas finalidades.

Como já citado, havendo legislação específica, como o Decreto 70.235/1972, essa deve ser aplicada, como consta da própria Lei 9.784/1999.

Posteriormente foi publicado o Decreto nº 7.574/2011, que regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União.

Outro ponto de extrema importância no processo administrativo fiscal é como esse se relaciona, interage, com o processo judicial.

A propositura de ação judicial pelo sujeito passivo - com a mesma razão e mesmo pedido constantes no processo administrativo fiscal - traz consequências para o processo administrativo, dentre elas a impossibilidade de discussão concomitante da mesma matéria no âmbito administrativo e judicial.

Decreto 7.574/2011:

Art. 87. A existência ou propositura, pelo sujeito passivo, de ação judicial com o mesmo objeto do lançamento importa em renúncia ou em desistência ao litígio nas instâncias administrativas (Lei nº 6.830, de 1980, art. 38, parágrafo único).

Parágrafo único. O curso do processo administrativo, quando houver matéria distinta da constante do processo judicial, terá prosseguimento.

Pela Administração Tributária, Receita Federal do Brasil (RFB) a interpretação da concomitância entre processo administrativo fiscal e processo judicial com o mesmo objeto (com a mesma razão e mesmo pedido) consta do Parecer Normativo, elaborado pela Coordenação-Geral de Tributação (COSIT), nº 7, de 22 de agosto de 2014, que assim dispõe:

Parecer Normativo Cosit nº 7/2014:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ementa: CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E PROCESSO JUDICIAL COM O MESMO OBJETO. PREVALÊNCIA DO PROCESSO JUDICIAL. RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. DESISTÊNCIA DO RECURSO ACASO INTERPOSTO.

A propositura pelo contribuinte de ação judicial de qualquer espécie contra a Fazenda Pública com o mesmo objeto do processo administrativo fiscal implica renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso de qualquer espécie interposto.

Quando contenha objeto mais abrangente do que o judicial, o processo administrativo fiscal deve ter seguimento em relação à parte que não esteja sendo discutida judicialmente. A decisão judicial transitada em julgado, ainda que posterior ao término do contencioso administrativo, prevalece sobre a decisão administrativa, mesmo quando aquela tenha sido desfavorável ao contribuinte e esta lhe tenha sido favorável.

A renúncia tácita às instâncias administrativas não impede que a Fazenda Pública dê prosseguimento normal a seus procedimentos, devendo proferir decisão formal, declaratória da definitividade da exigência discutida ou da decisão recorrida.

É irrelevante que o processo judicial tenha sido extinto sem resolução de mérito, na forma do art. 267 do CPC, pois a renúncia às instâncias administrativas, em decorrência da opção pela via judicial, é insuscetível de retratação.

A definitividade da renúncia às instâncias administrativas independe de o recurso administrativo ter sido interposto antes ou após o ajuizamento da ação.

De fato, com a ida da pretensão do sujeito passivo para o Poder Judiciário perde-se o sentido a formação de litígio e análise do ato administrativo do lançamento internamente.

Essa ausência de sentido ocorre por que a decisão judicial – por força constitucional - sempre prevalecerá sobre a decisão administrativa, conforme o Princípio Constitucional da Unidade de Jurisdição (art. 5º, inciso XXXV).

Cabe ressaltar que há previsão legal que autoriza o lançamento mesmo com a ocorrência de causa suspensiva – como liminares em ação judicial - de exigibilidade do crédito tributário, no intuito de evitar a caducidade do direito de constituí-lo.

Essa determinação consta do art. 63, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinado a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

Por fim, cabe registrar aqui alguns benefícios e vantagens do processo administrativo fiscal.

A existência de um sistema administrativo de contencioso fiscal traz várias vantagens tanto para os sujeitos passivos quanto para a própria Administração Pública.

Michels²³ relaciona vantagens aos sujeitos passivos:

- ✓ **Suspensão da cobrança:** A opção pela via administrativa implica na suspensão da exigibilidade do crédito tributário (artigo 151, III, do Código Tributário Nacional). É de se lembrar que a interposição de uma ação judicial não tem o mesmo efeito; para que o sujeito passivo, nesta esfera, obtenha a suspensão da exigibilidade do crédito contestado é necessário que lhe seja concedida uma medida liminar ou uma tutela antecipada ou efetue o depósito do montante integral (artigo 151, II, IV e V, do CTN);
- ✓ **Caráter informal:** Na esfera administrativa não há o excessivo apego às formalidades processuais, típico do processo judicial. E uma das mais importantes exteriorizações deste desapego às formalidades é a desnecessidade de que, no contencioso administrativo, o sujeito passivo se faça representar por advogado;
- ✓ **Gratuidade:** no processo administrativo fiscal não existem as custas processuais e nem o ônus da sucumbência, previstos no processo judicial;
- ✓ **Revisibilidade:** A esfera administrativa propicia ao sujeito passivo a apreciação de suas alegações por mais uma esfera estatal, ou seja, os órgãos atuantes no processo administrativo fiscal (Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ), Turmas do

²³ MICHELS, Gilson Wessler. Processo administrativo fiscal: comentários e anotações ao Decreto nº 70.235/1972.

Versão 20. atual. até fev. 2015, p.33.

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e Câmaras Superiores de Recursos Fiscais (CSRF));

- ✓ **Especialização:** Os órgãos julgadores são muito mais especializados em matéria tributária, tanto na ordem fática quanto jurídica;
- ✓ **Imparcialidade e independência:** Somente os julgadores administrativos das Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ) devem subordinação aos atos administrativos editados pela Administração Tributária, já a segunda e terceira instância, respectivamente as Turmas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e as Câmaras Superiores de Recursos Fiscais (CSRF), não estão vinculados a esses atos;

Ainda segundo o autor, para a Administração Tributária o processo administrativo fiscal tem importância na medida em que há a revisão dos atos praticados pelas autoridades fiscais, com isso exercendo, por mais uma via, o devido controle sobre a verificação fática da ocorrência do fato gerador, assim como sobre a legalidade dos atos administrativos.

A importância desta atuação importa não apenas à busca pela regularidade legal dos lançamentos, mas também à tentativa de evitar que exigências fiscais indevidas acabem onerando a Fazenda Pública por conta de sua preservação no tempo, pois interessa ao Estado que atos irregulares sejam invalidados rapidamente, dado que a invalidação tardia pode representar, em face da decadência, a perda do direito de refazer a exigência, além do que a manutenção de atos irregulares pode demandar ações judiciais, no âmbito das quais os ônus para a Fazenda se ampliam.

Ponto importante a ser analisado são os Princípios que norteiam o processo administrativo fiscal, pois se cumpridos evitam a litigância, que serão citados adiante.

1.6 – Princípios do Processo Administrativo Fiscal.

Nesta parte do trabalho serão consignados os Princípios que regem o processo Administrativo Fiscal.

Esses Princípios são o norte de atuação das partes envolvidas, dos trâmites e das providências a serem respeitadas.

A ausência de observação desses Princípios pode causar grande impacto no processo administrativo fiscal, pois, por exemplo, essa inobservância pode ser configurada como um vício insanável acarretando desde a anulação de um despacho até a nulidade de todo o lançamento.

O sistema processual revela princípios que conferem relação de segurança e de equilíbrio às partes litigantes, de forma que seja garantida a proteção de seus respectivos direitos.

São vários os princípios aplicáveis ao processo administrativo fiscal: de natureza constitucional, gerais de natureza administrativa e específicos de natureza processual administrativa.

Princípio é, 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 sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.²⁴

Entre outros, podem ser destacados os seguintes Princípios aplicáveis ao Processo Administrativo Fiscal:

- ✓ Princípio do devido processo legal;
- ✓ Princípio do contraditório e da ampla defesa;
- ✓ Princípio da publicidade;
- ✓ Princípio da celeridade processual;
- ✓ Princípio da proporcionalidade;
- ✓ Princípio da razoabilidade;
- ✓ Princípio da moralidade;
- ✓ Princípio da unidade de jurisdição;
- ✓ Princípio da verdade material;
- ✓ Princípio do formalismo moderado;
- ✓ Princípio da oficialidade; e
- ✓ Princípio da preclusão.

Iniciando, Princípio de caráter relevante no processo administrativo fiscal é o do devido processo legal.

Basicamente e de forma genérica esse Princípio determina que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal (Constituição Federal/1988, art. 5º, inciso LIV).

²⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 53.

No caso específico do Processo Administrativo Fiscal esse Princípio assegura ao sujeito passivo o direito de não ser privado da liberdade ou de seu patrimônio sem a garantia de um processo desenvolvido na forma estabelecida pela Legislação aplicável.

Segundo Michels²⁵:

“O "devido processo legal" é um princípio fundamental da nossa ordem jurídica, abrangendo outros princípios constitucionais, como tais os: da isonomia; do juiz natural; da jurisdição; da proibição da prova ilícita; da publicidade dos atos processuais; do duplo grau de jurisdição; e da motivação das decisões judiciais.”

É, portanto, um Princípio basilar, que sustenta vários outros Princípios.

Botallo²⁶ assim se manifesta sobre o princípio do devido processo legal:

“Esta, pois, a dimensão principiológica da cláusula, cuja acolhida pelo contencioso administrativo garante a adequada proteção dos direitos subjetivos de que são titulares todos quantos se vejam postos em confronto com a ação do Estado.

(...)

Por ora, cabe reafirmar que a presença do due process of law na estrutura e na dinâmica operacional do processo administrativo tributário afigura-se essencial e inafastável, porque sem ela tal processo se mostra imprestável para a tutela de direitos e ineficaz como garantia para a distribuição do justo legal.”

Concorda-se com o autor, sem o devido processo legal o processo administrativo fiscal não passa de uma ficção, de algo sem finalidade, pois, sem ele, por exemplo, poder-se-ia existir acusações sem clareza e decisões sem fundamentação, o que não se admite em um Estado Democrático de Direito.

O próximo Princípio a ser analisado é o do contraditório e da ampla defesa.

Como o Princípio do devido processo legal esse Princípio possui natureza constitucional, pois consta da Lei Magna, no Art. 5º, LV, com a seguinte disposição: *”aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”*.

Recordando:

- ✓ Contraditório é a obrigatoriedade de uma das partes conhecer fatos ou documentos trazidos ao processo pela outra parte, abrindo a concessão, também obrigatória, da possibilidade dessa parte manifestar sua posição sobre esses fatos ou documentos. Em resumo, é a regra pela qual a parte tem a garantia de tomar conhecimento dos atos processuais e de reagir contra esses; e
- ✓ Ampla defesa é a liberdade do sujeito passivo, em defesa de seus interesses, alegar fatos e apresentar provas no curso do processo administrativo fiscal.

²⁵ MICHELS, Gilson Wessler, Op. cit., p.38.

²⁶ BOTTALLO, Eduardo Domingos. Curso de processo administrativo tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 43.

Deve-se destacar que a Constituição Federal não dispõe somente ao direito de defesa, mas ressalta a ampla defesa.

Nesse sentido, tem-se a expressão final do inciso LV: "*com os meios e recursos a ela inerentes, englobados na garantia, refletindo todos os seus desdobramentos, sem interpretação restritiva*"²⁷.

Assim, no processo administrativo fiscal restrições à defesa devem ser denunciadas e combatidas.

Outro Princípio aplicável ao processo administrativo fiscal é o da Publicidade.

Em regra, os atos processuais devem ser públicos, sendo que a Lei restringirá a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou o interesse social assim determinarem.

Não se deve olvidar que o objeto do processo administrativo fiscal é a correição da exigência de certo crédito tributário.

Segundo o Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Art. 139, "*o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.*"

O crédito tributário, portanto, é a exigência de ofício do débito que certo sujeito passivo tem com a Fazenda Nacional, devido a inobservância de sua obrigação principal, pagar tributo.

A exigência do crédito tributário, motivo do surgimento do processo administrativo fiscal, com a impugnação do sujeito passivo, é um dos ramos de proteção do sigilo fiscal.

O Manual do Sigilo Fiscal - aprovado pela Portaria RFB nº 3.541, de 7 de outubro de 2011 – traz a definição de sigilo fiscal, nos seguintes termos:

Tem-se, portanto, que sigilo fiscal é o dever, a obrigação imposta à Fazenda Pública e a seus servidores de não divulgar informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo, ou de terceiros, e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

Os lançamentos tributários trazem, na maioria das vezes, informação sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo, ou de terceiros, e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

Portanto, o Princípio da Publicidade deve ser ponderado com a regra do sigilo fiscal, a fim de não trazer prejuízos irreparáveis para as partes envolvidas.

Esse Princípio deriva da necessidade de transparência e visibilidade da atuação administrativa, reivindicação das sociedades democráticas.

Mais um Princípio de origem constitucional é o Princípio da celeridade processual.

²⁷ MEDAUAR, Odete. Processualidade no direito administrativo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993. p. 111.

O art. 5º, inciso LXXVIII, da Constituição Federal dispõe que “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.”

Certo que razoável é um termo vago, mas, mesmo assim, define que a Administração Pública, por exemplo, no processo administrativo fiscal deve atuar, perseverantemente para que a duração do processo sempre seja reduzida.

Nesse sentido, todos sujeitos passivos, no processo administrativo fiscal, devem ser ouvidos, com as devidas garantias e dentro de um prazo razoável, por um julgador ou tribunal competente, na apuração da correição da exigência do crédito tributário.

Como já destacado na introdução, há atualmente um crescente aumento na quantidade de processos a serem analisados, o que gera o aumento no prazo para apreciação dos recursos dos sujeitos passivos.

Cabe a administração tributária, reiteradamente, propor medidas buscando a celeridade processual, sem ferir direitos de pessoas físicas e jurídicas.

Essa demora no trâmite processual fica evidente com o surgimento de dispositivo legal que buscou implantar regra.

Lei nº 11.457/2007:

Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

A regra ainda não é aplicável, pois não propôs sanção, mas em breve o Poder Judiciário deve se pronunciar sobre a questão.

Princípio sempre debatido, mas muito pouco relevante no processo administrativo fiscal, devido ao seu alto grau de subjetividade, é o Princípio da Proporcionalidade.

Em tese, o Princípio da Proporcionalidade tem como objetivo a proteção dos sujeitos passivos, a fim de que sejam defendidos de intervenções desnecessárias e excessivas.

Na observação desse Princípio as autoridades fiscais devem observar que uma norma ou decisão não onere os sujeitos passivos acima do necessário para a proteção do interesse público.

A finalidade principal desse Princípio é a solução de conflitos entre direitos dos sujeitos passivos, sendo empregado como regra de interpretação e aplicação do direito, visando justiça.

Cabe salientar que a Lei nº 9.784/1999 estabelece – em seu art. 2º, parágrafo único, VI – como critério de atuação da administração nos processos administrativos, a “*adequação entre os meios e fins...*”.

Para registro, no âmbito tributário o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu por ser ilegal a imposição de restrições à atividade de entidades como condição para adimplemento tributário, ao analisar a constitucionalidade da exigência de depósito prévio para a interposição do recurso voluntário (ADI nº 1.922-9).

Outro Princípio carregado de subjetividade é o da Razoabilidade, pois preconiza que a Administração Pública deve atuar dentro dos padrões normais de aceitabilidade. Busca-se afastar condutas contrárias ao bom senso, que não estabeleçam relação racional entre a finalidade e a conduta da administração.

Por esse Princípio, a Administração, ao atuar no exercício da discricionariedade, deve obedecer a critérios aceitáveis do ponto de vista racional, em sintonia com o senso normal das pessoas equilibradas e respeitosas das finalidades que presidiram a outorga da competência exercida²⁸.

Novamente, a Lei nº 9.784/1999 em seu art. 2º, parágrafo único, VI, veda, como critério de atuação da administração nos processos administrativos "*... a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público*".

No âmbito do Judiciário – que possui competência para tanto – o Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem utilizado os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade na análise de sanções tributárias, a fim de fundamentar o afastamento da aplicação da pena de perdimento, que ocorrem, por exemplo, no Regulamento Aduaneiro.

Exemplo disso é o acórdão proferido no Recurso Especial nº 576.300/SC:

ADMINISTRATIVO – PENA DE PERDIMENTO – EMBARCAÇÃO ESTRANGEIRA INTERNADA NO BRASIL.

As regras de direito tributário devem ser aplicadas sem perquirir o intérprete a intenção do contribuinte. Diferentemente, as regras que impõem sanção administrativa devem ser aplicadas dentro dos critérios da razoabilidade e da proporcionalidade, quando as circunstâncias fáticas, devidamente comprovadas, demonstram a não-intenção do agente no cometimento do ilícito.

Embarcação estrangeira que ingressa para permanência temporária no país apenas para realização de obras e reparos necessários em estaleiro nacional, sem nenhuma intenção de deixar internalizado o bem apreendido.

Aplicação exacerbada e desproporcional da pena de perdimento.

Já o Supremo Tribunal Federal (STF), na ADI-MC 1075/DF, aplicando o Princípio da Razoabilidade declarou a inconstitucional o art. 3º, da Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994, que estabeleceu multa de 300%.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI Nº 8.846/94 EDITADA PELA UNIÃO FEDERAL - ... A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

²⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 66.

É cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição da República. Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei 8.846/94, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300% (trezentos por cento). - A proibição constitucional do confisco em matéria tributária - ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do "quantum" pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais. ... STF - ADI-MC 1075 / DF ADI-MC 1075 / DF - DJ 24-11-2006 PP-00059.

Para alguns doutrinadores, o princípio da proporcionalidade se confunde com o princípio da razoabilidade. Inocêncio Mártires Coelho²⁹ assim discorre sobre essa confusão:

“Embora alguns autores utilizem, indistintamente, essas duas expressões, por considerar fungíveis ou intercambiáveis os respectivos conteúdos, existem outros que não as assimilam porque entendem que traduzem princípios distintos - o da proporcionalidade e o da razoabilidade - cujas singularidades acreditam poder demonstrar.”

Os tribunais superiores, via de regra, não estabelecem distinção entre os princípios em apreço, como se observa da jurisprudência citada.

Outro Princípio de extrema importância para o processo administrativo fiscal, que lida com tributos, valores, é o Princípio da Moralidade.

O princípio da moralidade complementa e se liga ao Princípio da Legalidade, dando a este último um conteúdo axiológico e fazendo com que a conduta administrativa seja, além de legal, justa.

Ele impõe a todos a obediência aos valores morais definidos em função de comportamento ético, aceitos pela opinião pública no tempo e no espaço.

Não se deve esquecer que a atividade dos servidores públicos que atuam no processo administrativo fiscal é vinculada à Legislação, conforme dispões o Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Portanto, os servidores públicos, os agentes fiscais, devem sempre seguir o que determina a Legislação, mesmo no processo administrativo fiscal, mesmo que não concordem com o disposto.

²⁹ COELHO. Inocêncio Mártires Coelho. Interpretação constitucional. 3. ed. rev. e aument. São Paulo: Editora Saraiva, 2007. p. 109.

Novamente, cabe salientar que esse Princípio está previsto no caput do art. 2º da Lei nº 9.784/1999, pois há a determinação que a atuação nos processos administrativos deva seguir padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé.

Além do mais, esse Princípio possui natureza constitucional:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

Continuando, de forma sucinta, iremos citar o Princípio da Unidade de Jurisdição, pois o mesmo se aplica ao processo administrativo fiscal.

A regra constitucional expressa no artigo 5º, inc. XXXV, dispõe que “*a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.*”.

Com essa determinação, as decisões do processo administrativo fiscal, quando contrárias aos interesses dos sujeitos passivos, não fazem coisa julgada, pois sempre poderão ser revistas pelo Poder Judiciário.

Nesse sentido, a regra constitucional é regra limitadora do processo administrativo fiscal, por decorrência lógica, e dela se infere que as decisões administrativas não são definitivas e seu cumprimento pode depender de provimento judicial.

Agora iremos discorrer sobre um Princípio extremamente atuante no processo administrativo fiscal, o da verdade material

Trata-se de princípio oriundo do princípio da legalidade e vinculado ao princípio da oficialidade, por isso a Administração Tributária tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações e documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos passivos, conforme preceitua Odete Medauar³⁰.

A Administração detém, inclusive, liberdade plena de produzir provas, desde que obtidas por meio lícitos.

No tocante às provas, a investigação dos fatos deve trazer aos autos o que realmente ocorreu, ou seja, a realidade, a verdade material, ao contrário do processo em que vigora a verdade formal, onde o julgador deve apreender os fatos que contiverem os autos.

A Administração, especialmente em razão dos princípios da moralidade e da boa-fé, deve aplicar a lei corretamente, devendo verificar o seu suporte fático segundo, efetivamente, o que ocorreu no mundo real.

³⁰ MEDAUAR, , Odete, Op cit.p.121.

No processo administrativo fiscal é dever do julgador superar a desidiosa iniciativa das partes na colheita do material probatório, esgotando todas as possibilidades para alcançar a verdade material dos fatos, como fundamento de sua decisão. Porém, mesmo nos sistemas onde vigora a livre investigação das provas, a verdade alcançada será sempre formal, porquanto "*o que não está nos autos não está no mundo*".

Essa peculiaridade do processo administrativo fiscal é fruto das razões que fundamentam os demais princípios elencados, bem como do que preceitua o artigo 149 do CTN, que determina a revisão de ofício do lançamento em qualquer etapa do processo, nas situações enumeradas.

Sempre deve-se lembrar que a Administração Tributária não defende interesse subjetivo na solução do litígio, sendo lícito ao órgão fiscal agir com o objetivo de corrigir versões inverídicas dos fatos ou complementar provas insuficientemente produzidas por meio de perícias e diligências.

O princípio da verdade material está em permanente tensão com o da preclusão, que veremos à frente, cabendo ao julgador ponderá-los adequadamente.

Nesse sentido, uma questão tormentosa diz respeito ao conhecimento de provas apresentadas após o momento processual da reclamação.

A regra, que consta no art. 56, do Decreto 7.574/2011, é que as provas devem ser apresentadas juntamente com a impugnação.

Portanto, a apresentação de provas documentais para impugnar, após o transcurso do prazo, deve ser requerida à autoridade julgadora de primeira instância, em petição na qual fique demonstrada a ocorrência de, pelo menos, uma das hipóteses relacionadas no § 4º, art. 57, do Decreto 7.574/2011.

A propósito, os arts. 36 e 37 da Lei nº 9.784/1999, incorporados aos arts. 28 e 29 do Decreto 7.574/2011, contemplam a aplicação desse princípio ao processo administrativo, ao estabelecerem que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução, e que a Administração forneça, obrigatoriamente, os documentos de que dispõe quando o interessado declarar fatos e dados neles registrados.

Essa questão traz dois lados a ponderar.

De um lado a concentração dos atos em momentos processuais definidos pela legislação protege o Estado contra a protelação injustificada do processo.

Por outro lado, o formalismo exagerado tem restringido as possibilidades de defesa diante da notória dificuldade de produção de provas e de formulação de alegações nas fases iniciais do processo.

Em nosso entender, a verdade material sempre deve ser buscada, claro que com ponderação, pois o que se busca com o processo administrativo fiscal é a cobrança correta do tributo e quaisquer restrições afrontariam a confiança dos sujeitos passivos no Estado, fundamento do sistema.

Outro princípio que rege o processo administrativo fiscal é o do formalismo moderado, que deve ter desapego às formalidades excessivas e evitar os complexos ritos processuais.

O processo administrativo fiscal deve ser simples e informal, sem que isso signifique, obviamente, a inobservância da forma e de requisitos mínimos indispensáveis à regular constituição e segurança jurídica dos atos que compõem o processo.

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. Ou seja, de exigir somente os tributos que a Lei determina.

Portanto, ressalvadas as situações em que a Lei exija, expressamente, certa formalidade, devem ser relevadas pequenas incorreções de forma, como, por exemplo, no caso em que a petição for dirigida à autoridade diversa da competente para proferir o despacho ou a decisão.

Busca-se formas e maneiras de tornar simples o acesso do administrado ao processo, desde que não prejudique a sistematização necessária à sua tramitação.

Ainda que não se desprezem algumas formalidades, a regra não é a predeterminação de forma para regularidade dos atos processuais.

A exemplo do estabelecido no artigo 154, do Código de Processo Civil (CPC), os atos e termos processuais não dependem de forma determinada, senão quando a lei expressamente o exigir. Ainda assim, reputam-se válidos os atos que, realizados de outro modo, lhe preenchem a finalidade essencial.

É esta a orientação do art. 2º, caput, do Decreto 7.574/2011, e do art. 2º, inciso IX, da Lei 9.784/1999, respectivamente:

Art. 2º Os atos e termos processuais, quando a lei não prescrever forma própria, conterão somente o indispensável à sua finalidade ... (Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 2º).

...

Art. 2º (...)

IX...adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza e respeito aos direitos dos administrados.

Ainda sobre princípios, temos o da oficialidade, que determina ser missão constitucional do Poder Executivo apreciar a legalidade dos atos de seus agentes. Iniciado o processo, compete

à própria administração impulsioná-lo até a sua conclusão, diligenciando no sentido de reunir o conhecimento dos atos necessários ao seu deslinde³¹.

Interessante observar que este princípio se contrapõe ao princípio da inércia, aplicável ao processo civil no Poder Judiciário e que procura preservar a neutralidade do julgador, que age apenas quando provocado pelas partes e no limite dos seus pedidos, podendo ocasionar, pela falta de iniciativa das partes, o encerramento do processo.

Este princípio está previsto na Legislação, já que a Lei nº 9.784/1999, artigo 2º, inciso XII, determina a impulsão de ofício do processo administrativo, sem prejuízo da iniciativa dos interessados.

No processo administrativo fiscal o Decreto 7.574/2011, em seu Art. 63, dispõe que a autoridade pode determinar de ofício a realização de diligências ou perícias que entender necessárias.

Por fim, chega-se ao princípio da preclusão.

Este princípio é instituto essencial ao processo administrativo fiscal, pois busca dar seu rumo.

Para ir adiante e sem retrocessos é indispensável que certa fase considere superadas as fases já ultrapassadas., que a antecederam, pois sem regras de preclusão, os processos correriam o risco de se tornarem intermináveis.

Por força desse princípio, anula-se uma faculdade ou o exercício de algum poder ou direito processual que tinha o momento correto para sua prática³².

Segundo Michels³³:

O princípio da preclusão é meio de garantia do avanço da relação processual. A impugnação do contribuinte estabelece os limites do litígio, não podendo haver inovação em sede de recurso voluntário. Entretanto, a jurisprudência administrativa tem relativizado o princípio da preclusão, admitindo a inovação em casos relacionados a apresentação de novas provas destinadas à comprovação de alegações já postas (não para alegações novas).

Agora se verão aspectos relevantes do processo administrativo fiscal, ligados à litigância e que servem de reflexão para enfrentamento do problema.

³¹ ARRUDA, Luiz Henrique Barros de. Processo administrativo fiscal. 2. ed. atualizada. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1994. p. 4.

³² GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel; CINTRA, Antônio Carlos do Araújo. Teoria geral do processo. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 332.

³³ MICHELS, Gilson Wessler. Op. cit., p. 43.

2. ASPECTOS RELEVANTES.

Nesse capítulo tratar-se-á de aspectos que influenciaram e influenciam o processo administrativo fiscal.

Se discorrerá sobre o histórico do processo administrativo, a fim de verificar as razões que construíram sua estrutura.

Serão apresentados modelos de alguns países do mundo, para comparação com o processo administrativo fiscal brasileiro e para reflexão sobre os impactos dos diferentes modelos na litigância administrativa.

Um ponto de destaque, que será apresentado, é a recente decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), que conceituou o processo administrativo fiscal como direito fundamental.

Por fim, serão apresentadas duas questões que atualmente estão no centro dos debates sobre o processo administrativo fiscal federal: a) coisa julgada administrativa e b) voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

2.1 – Breve histórico do contencioso administrativo.

Segundo KUNZLER³⁴, o Direito Administrativo, segundo QUINTÃO³⁵, teve na sua trajetória inicial momentos de grandes turbulências.

Na origem, o Direito Administrativo estava relacionado a um sistema de contencioso ligado à administração das coisas do Estado e quem decidida e dizia o Direito era o Monarca, o Soberano, segundo seus exclusivos interesses.

Ainda segundo QUINTÃO, o surgimento do contencioso administrativo ocorreu no seio do movimento Revolucionário Francês (1789), sendo construído e conceituado como um privilégio da administração pública, por que tinha como escopo a proteção e manutenção dos interesses da administração do Estado, não representando qualquer proteção de interesses públicos propriamente ditos ou da sociedade.

³⁴ KUNZLER, Ivo José. Os tribunais administrativos tributários no Brasil: a República, o Estado democrático de direito e a inconstitucionalidade do processo administrativo fiscal tributário frente aos princípios constitucionais. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v.24, n.129, p 289,317. jul./ago 2016

³⁵ QUINTÃO, Daiane. Texto e informações retiradas do blog da autora em sua página eletrônica na internet: <http://contencioso-subturma7.blog.spot.com.br/2012/05/breve-historia-do-contencioso.html> em 16 de março de 2013, as 10 horas e 15 minutos

Nessa configuração, o contencioso administrativo era uma ferramenta que visava defender os interesses dos poderes públicos e da burocracia estatal, sendo que esses interesses eram colocados à frente dos interesses da sociedade e do interesse público.

Nesta fase do Direito Administrativo e do contencioso administrativo não se verificava a obediência a princípio da imparcialidade da administração pública, da forma como este princípio vem consagrado em todos os sistemas constitucionais que se conhece.

Da mesma forma, o princípio da separação dos poderes era completamente distorcido naqueles tempos, nada tendo em comum com o entendimento atual: era tão absurda esta distorção, que levou o governo local à criação de um juiz doméstico, pois a tarefa de julgar era atribuída aos próprios Órgãos da administração, de forma que se entendia ser a função de julgar atribuída para a administração, um ato de competência da própria administração, no seu papel e em nome da separação dos poderes, e essa tarefa caberia a administração.

Outro problema apontado por QUINTÃO seria a forma como se construiu naquela época a autonomia do Direito Administrativo, buscando centrar sua atuação nas garantias da administração, e não na proteção da sociedade.

A este respeito versa a primeira sentença no tema de Direito Administrativo, que consagrou a sua autonomia enquanto ramo independente do direito, que é de 1873, e foi proferida pelo então Tribunal de Conflitos Francês, na qual se pode perceber claramente a retirada completa e a negação geral dos direitos dos particulares, da sociedade.

Note-se que o Direito Administrativo é um direito de criação jurisprudencial, e saliente-se pela importância, surgido no processo da Revolução Francesa de 1789.

Na anotação de QUINTÃO, o Professor de Lisboa, VASCO PEREIRA DA SILVA distingue, o que chama de três fases da evolução do contencioso administrativo, até' chegar ao exemplo da Constituição de Portugal de 1976, e que estariam associadas a momentos distintos da evolução do próprio estado, apelidando cada uma com o seguinte codinome:

a) A 1ª fase seria também chamada de fase do "*pecado original*" ou da "promiscuidade", e se iniciou no século XVIII, indo até ao século XIX, traduzindo-se no modelo de Estado Liberal. Este é o período de nascimento do contencioso administrativo. O que se observa, é que esta fase se caracterizou por uma não verdadeira separação de poderes, uma vez que nesta fase, julgar a própria administração era ainda administrar, o que estava em causa era o autocontrole da administração, ou seja, os tribunais judiciais estavam proibidos de interferir na esfera da administração, e esta interpretação da separação de poderes foi feita com o intuito de impedir os tribunais comuns de "perturbar" a Administração. Esta fase poderia ser subdividida em três outras fases intermediárias: (a) 1º período, de 1789 a 1799, em que os julgamentos de litígios

eram remetidos para os próprios órgãos da administração ativa; (b) 2.º período, de 1799 a 1872, onde operava um sistema de justiça reservada, e onde foi criado um Conselho de Estado, órgão da administração consultiva, que auxiliava na realização de julgamentos perfeitos em termos de decisões administrativas, e que ficava também encarregado das resoluções dos litígios administrativos, inicialmente, emitindo apenas pareceres consultivos, uma vez que as "decisões" propriamente, estavam reservadas a decisão final da Administração; (c) 3º período, de 1872 em diante, onde prevaleceu um sistema de justiça delegada, em que as decisões do Conselho de Estado tornaram-se definitivas por delegação de poderes do julgamento do executivo, deixando assim de ser pareceres sujeitos a homologação.

Neste ponto, é importante referir que do lado deste modelo tínhamos um modelo anglo saxônico, que tinha um entendimento completamente diferente do princípio da separação de poderes, em que se entendia que julgar a administração se tratasse efetivamente de julgar e não de administrar, ou seja, ou esta função não era da administração, e então cada um dos poderes era considerado como autônomo e independente, submetendo-se a Administração aos tribunais comuns.

b) A 2.ª fase, chamada também de “*baptismo*”, foi o momento da plena jurisdicionalização do contencioso administrativo: se dera no momento da transição do Estado Liberal para o Estado Social, no Final do século XIX e princípios do século XX, e teve seu ponto alto associado ao Estado Social, instante em que o Estado vai chamar a si algumas funções novas. Com esta fase, se dará também a crise do ato administrativo, e com ela o conceito de ato administrativo se transforma, uma vez que se estaria perante uma administração prestacionista, ativista social, e na maioria dos casos se colocou a favor do particular, deixando de ser ato puramente executória. O contencioso neste momento passou a ser realizado por juízes, órgãos autônomos e independentes do executivo (administração), e a justiça administrativa com isso foi adquirindo uma natureza de uma jurisdição autônoma, e se “libertando” da administração, uma separação gradual da Administração do Contencioso, em sua materialidade, função orgânica e formalmente. Houve, na realidade uma mudança de paradigma, quando o Conselho de Estado se tornou um verdadeiro tribunal administrativo. Assistiu-se neste momento, uma transformação lenta e progressiva das normas e das instituições, que foram criadas para proteger a administração através de instrumentos de garantia também aos particulares, mas não uma mudança dos poderes dos juízes, esses continuavam limitados: o juiz era considerado como um órgão hierárquico que apenas tinha poderes de anulação, e só podia anular atos administrativos. Na realidade, tratou-se de uma aproximação entre o modelo francês e o modelo anglo saxônico,

pois este último já tinha tribunais próprios para julgar a administração, sendo assim a administração subtraía à jurisdição dos tribunais comuns.

e) A 3ª fase, que foi chamada de “*crisma ou confirmação*”, se iniciou nos anos 1990 e perdura até aos nossos dias. Nesta fase reafirma-se a natureza jurisdicional do Contencioso Administrativo, onde o juiz além de ser um órgão que goza de independência, tem também plenos poderes em face da administração (dimensão jurisdicional), mas que se destina agora à proteção plena e efetiva dos direitos dos particulares, da sociedade, dando-se, assim uma subjetivação do Contencioso Administrativo (dimensão subjetiva). Esta dupla dimensão passa a ser realizada no nível do direito constitucional, em primeiro lugar, podendo ser chamada de período da constitucionalização (caracteriza-se pela consagração constitucional de um modelo de Contencioso Administrativo realizado por verdadeiros tribunais e destinado a garantir uma proteção integral e efetiva dos direitos dos particulares), sendo posteriormente retomada no nível do direito europeu, a que poderíamos chamar de período da europeização (integração vertical, por força da ação conjugada de órgãos comunitários e outras instituições europeias, esta integração foi se intensificando pelo surgimento de fontes europeias relevantes em matéria de Contencioso Administrativo, isto é, de integração horizontal das ordens jurídicas dos Estados membros, através da convergência crescente do Contencioso Administrativo dos diferentes países da União Europeia, com convergência das diferentes legislações nacionais.

Neste novo tempo, esta nova lógica do Direito Administrativo generaliza-se por toda a Europa. Neste sentido, o autor afirma que estes fenômenos de “constitucionalização e europeização teriam marcado uma ruptura com o passado na medida em que corresponderam a superação” daquilo que chama de “traumas da infância difícil” de uma justiça Administrativa, que terminou por ser dependente, limitada e objetiva. São também o resultado de uma evolução histórica e em permanente mutação, com vicissitudes e idiosincrasias próprias, distintas, de país para país.

Na lição de MEIRELES³⁶, o impulso decisivo para a formação do Direito Administrativo foi dado pela teoria da separação dos poderes desenvolvida por Montesquieu, no “Espírito das Leis”, em 1748, e acolhida universalmente pelos Estados de Direito.

Até então, o absolutismo reinante e o enfeixamento de todos os poderes governamentais nas mãos do Soberano não permitiam o desenvolvimento de quaisquer teorias que visassem a reconhecer direito aos súditos, em oposição às ordens do Príncipe.

³⁶ MEIRELES, Hely Lopes, (2004). Direito Administrativo Brasileiro. 29. Edição Atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros Editores, p. 51.

Dominava a vontade onipotente do Monarca, cristalizada na máxima romana “*quod principi placuit legis habet vigorem*” (O príncipe tem autoridade porque o povo lhe deu), e subsequentemente na expressão egocentrista de Luiz XIV: “*L'Etat c'est moi*” (O Estado sou eu).

Na França, após a Revolução de 1789, a tripartição das funções do Estado em executivas, legislativas e judiciais ensejou a especialização das atividades do governo ao dar independência aos órgãos incumbidos de realizá-las, ainda segundo MEIRELES.

Teria surgido em consequência, a necessidade de julgamento dos atos da Administração ativa, o que inicialmente ficou a cargo dos Parlamentares, mas posteriormente reconheceu-se a conveniência de se desligar as atribuições políticas das judiciais.

Num estágio subsequente foram criados do lado dos tribunais judiciais, os tribunais administrativos. Surgiu, assim, a Justiça Administrativa, e como corolário lógico, se foi estruturando um Direito específico da Administração e dos administrados para as suas relações recíprocas. Era o advento do Direito Administrativo.

Este sistema de dupla jurisdição, de inspiração francesa, caracteriza-se pelo fato de a função jurisdicional ser compartilhada, entre Poder Judiciário e Administração, que, além das funções executivas tradicionais, também tem o poder de julgar.

Assim, pode-se afirmar, segundo ADA PELLEGRINI GRINOVER, citada por NEDER e LÓPEZ³⁷ que “entende-se por contencioso administrativo o sistema de jurisdição em que a administração tem funções judicantes”.

A este sistema costuma-se contrapor o chamado “sistema da common law”, vigente nos Estados Unidos e países da comunidade britânica.

Nele, a jurisdição é única e a solução das controvérsias entre os particulares e a Administração ou entre os vários órgãos desta é de competência do Poder Judiciário.

Portanto, o sistema de jurisdição norte-americano é originário do sistema inglês e conserva suas características originais, principalmente, em relação ao “*rule of law*” (regra é a lei), conhecida como regra da supremacia da lei, pela qual todos se submetem a legislação e a jurisdição una do Poder Judiciário.

Entretanto, existem os tribunais administrativos que tratam de determinados assuntos, embora suas decisões possam ser revistas pelo Poder Judiciário.

Existe atualmente a Corte de Reclamações (*Court of Claims*), que se constitui em um verdadeiro tribunal federal para as questões administrativas, além das cortes especializadas em matéria fiscal (*Tax Appeal Courts*).

³⁷ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez, (2004). Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. 2. ed. São Paulo: Dialética, p.23.

É aceito que teria sido por influência do sistema norte-americano o sistema que prevaleceu no Brasil o princípio da universalidade de jurisdição, segundo o qual existe uma “reserva absoluta de jurisdição” dos órgãos do Poder Judiciário, de onde decorrem os efeitos da dupla proibição de atribuições de funções jurisdicionais a órgãos de outros Poderes e a proibição de que seja excluída da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direitos individuais, notadamente no caso de esta lesão decorrer de atos da Administração³⁸.

É importante, portanto, se ter em conta conclusiva, que esta dupla dimensão dos juizados administrativos se deu no mundo todo, em dois momentos históricos sequenciais:

- (i) inicialmente em termos de direito constitucional (período da constitucionalização);
- (ii) num segundo momento essa constitucionalização foi retomada num nível de afirmação do direito europeu (período de europeização).

A fase inicial se caracterizou por uma integração vertical por iniciativa de uma ação conjugada dos órgãos comunitários, surgindo logo em seguida uma fase de integração horizontal das ordens jurídicas dos Estados membros.

Esta nova forma do processo ou contencioso administrativo espalhou-se por toda Europa. Nestas informações, está se indicando a afirmação destas duas fases dos juizados administrativos. Contemporaneamente, a partir de sua afirmação na Comunidade Europeia.

Por fim, o autor afirma que o sistema de jurisdição administrativa no Brasil, da forma como está atualmente concebido, tem o processo administrativo fiscal como facultativo e não cumulativo com o processo judicial, constituindo-se com a característica de servir como mais uma opção ao contribuinte dirimir seus conflitos tributários com a administração pública.

De acordo com VIZCAÍNO³⁹, quando descreve o funcionamento dos tribunais Fiscais administrativos, cita pelo menos um, que se assemelha com o brasileiro:

“En otros países existen tribunales especializados en materia tributaria, como México con su Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa, que en el está ubicado dentro del Poder Judicial, fue creado en el año 1936 y "dotado de plena autonomía, encargado de impartir Justicia Administrativa resolviendo en forma honesta y gratuita las controversias entre los particulares, de manera lista, completa e imparcial, para contribuir al avance del Estado de Derecho en al salvaguarde el respeto del orden jurídico, la seguridad, la paz social y el desarrollo democrático”.

³⁸ XAVIER, Alberto. Do Lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. totalmente reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense. 2001, p. 277.

³⁹ VIZCAÍNO, Catalina García, (2011). El Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus Instancias Inferiores y Superiores: en homenaje a los cincuenta años del Tribunal Fiscal de la Nación. Segunda edición ampliada y actualizada. Buenos Aires: Abeledo Perrot, p. 63

Após a análise sobre a história do contencioso administrativo o trabalho passará a demonstração de como funciona o processo administrativo fiscal em alguns países.

2.2 A experiência internacional.

Para aprofundar os estudos sobre os modelos de contencioso administrativo, a fim de comparar com o modelo brasileiro, serão expostas características existentes em sistemas adotados em alguns países.

Nas comparações deve-se levar em conta a cultura jurídica de cada país, bem como a estrutura vigente no modelo nacional, em que, por exemplo, a Constituição Federal garante o acesso irrestrito ao Poder Judiciário, Art. 5º, XXXV, Constituição Federal de 1988.

Alemanha.

Para ROCHA⁴⁰, na visão do docente da Universidade de Frankfurt, HANS MEYER⁴¹: *“a jurisdição administrativa na Alemanha está desenhada em termos muito amplos, e se articula através dos Tribunais administrativos gerais, os Tribunais sociais e os financeiros”*.

Prosseguindo, o autor destaca que o art. 95 da Lei Fundamental Alemã prevê a existência de uma justiça administrativa especial, que estabelece o Tribunal Administrativo Federal como Corte mais elevada da jurisdição administrativa.

Ainda salienta que as regras gerais acerca do processo administrativo se encontram previstas em lei de 1960, (Verwaltungsgerichtsordnung— VwGO), que já em seu § 1º estabelece a separação entre a jurisdição e exercício administrativos, determinando que a jurisdição será exercida por cortes independentes, separadas das autoridades administrativas.

Ainda segundo a VwGO a jurisdição administrativa alemã não tem caráter somente de anulação de atos administrativos ilegais ou ilegítimos, tendo competência, também, para declarar a existência ou inexistência de uma relação jurídica (§ 43).

ROCHA ainda registra que no Direito alemão as questões administrativas, conhecidas por “justiça especial”, possuem caráter similar, por exemplo, as justiças do trabalho e justiça militar, ou seja, há especialização na matéria.

Para o autor, o ganho da especialização, nas matérias administrativas e tributárias, é a melhor qualidade técnica das decisões proferidas pelos tribunais, diferente do que ocorre, por

⁴⁰ ROCHA, Sergio André. Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário. São Paulo: Almedina, 2018. p. 169-172.

⁴¹ MEYER, Hans. El Procedimiento Administrativo en la Republica Federal de Alemania. In: El Procedimiento Administrativo en el Derecho Comparado. Madrid: Civitas, 1993, p. 287

exemplo, no Brasil, onde o Poder Judiciário não possui um ramo específico para cuidar de questões tributárias.

É de se destacar o esclarecimento feito pelo autor a respeito da jurisdição administrativa, que destaca que a impugnação de atos administrativos está regulada na ordenação da organização da jurisdição administrativa. Ela transcorre, em regra, em dois graus. Inicialmente, deve ser interposta oposição sobre a qual a autoridade administrativa superior hierárquica e a autoridade administrativa que publicou o ato administrativo têm de decidir. Se o procedimento de oposição não for favorável ao proponente, pode esse impugnar no tribunal administrativo.

Para o autor, o procedimento de oposição ainda permanece no âmbito administrativo e apresenta, com isso, um controle dentro da administração. Já com a impugnação ao tribunal administrativo há um controle independente, com pessoas versadas em Direito. Portanto, o cidadão e a administração agora são partes de um processo independente.

Em relação aos atos fiscais propriamente ditos, o autor destaca que o controle desses atos editados pela administração fazendária se dá nos mesmos dos atos administrativos em geral, conforme acima, e que o art. 95 da Lei Fundamental alemã prevê o Tribunal Financeiro Federal como órgão máximo da jurisdição administrativo fiscal.

Quanto às regras de controle jurisdicional dos atos fiscais essas se encontram na Wvgo, que estabelece que *“a jurisdição fiscal será exercida por cortes administrativas especiais independentes, separadas das autoridades administrativas”*.

Portanto, verifica-se a total independência dos julgadores em relação ao órgão que efetivou o lançamento.

A independência desses juízes, chega ao ponto de eles serem exclusivos da área de julgamento, saindo somente pela aposentadoria e se tiverem cometidos delitos só saem do órgão por decisão judicial.

Uma informação de destaque é que há obrigatoriedade de se percorrer a instância administrativa antes de se postular a anulação de ato administrativo fiscal perante as cortes da jurisdição financeira.

Para o autor esse é um ponto positivo, pois alivia os tribunais.

Já para outra autora, RIBAS⁴², o sistema alemão, conhecido como evoluído, tem em sua estrutura os tribunais financeiros alemães, que abrangem as questões tributárias e têm origem nos tribunais administrativos.

⁴² RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Processo administrativo tributário. 3. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008. P.128

Apesar de esses tribunais administrativos se terem transformado em autênticos órgãos jurisdicionais, não desapareceram os recursos de cunho administrativo, que precedem e devem ser esgotados antes do pleito judicial.

Para a autora, apesar da grande qualidade técnica no sistema alemão, há ainda grandes dificuldades ligadas à demora nas soluções.

França:

Por ocasião da Revolução Francesa foram criados os tribunais administrativos. Esses tribunais, em matéria tributária, possuem competência absoluta para a solução dos litígios.

Isso ocorreu devido a busca de limitação, pelo movimento que provocou a revolução, de atuação do Poder Judiciário, evitando que esse Poder apreciasse litígios que envolvesse atos do Poder Executivo, conforme ressalta Odete Medauar⁴³:

Originou-se na França a idéia de vedar ao judiciário o julgamento de controvérsias que envolvessem a Administração, em virtude, principalmente, de uma interpretação peculiar do princípio da separação dos poderes, combinada a fatos históricos aí ocorridos antes da Revolução Francesa; de fato, no chamado Ancien Regime os Parlamentos, dotados de algumas das funções jurisdicionais, passaram a imiscuir-se na Administração, editando preceitos que lhes pareciam aptos a acabar com abusos (mescla de justiça e ação administrativa) e também proferindo censuras a medidas editadas pelo monarca. Assim, após 14 de julho de 1789 procurou-se evitar interferência de órgãos jurisdicionais na Administração Pública.

O sistema francês possui como marcas a tradição na administração da justiça e a força e independência da administração pública em relação às demais funções do Estado.

Esse sistema, ao contrário do Brasil, possui jurisdição dupla, ou seja, compete aos tribunais administrativos independentes e especializados a decisão definitiva, terminativa, sobre os litígios tributários, tendo como última instância outro órgão administrativo, o Conselho de Estado, que é um órgão de natureza jurisdicional desvinculado do Poder Judiciário e autônomo em relação ao Poder Executivo.

O Conselho de Estado é o tribunal administrativo supremo na França, julgando em última instância todos os litígios envolvendo as pessoas jurídicas de direito público, e as pessoas jurídicas de direito privado com delegação de competência de para exercer funções públicas.

Registre-se que o Conselho de Estado não é subordinado ao Poder Judiciário, assim como não é subordinado ao Poder Executivo, a fim de se manter a imparcialidade como órgão de resolução de litígios no Direito Administrativo.

⁴³ MEDAUAR, Odete. A Processualidade no Direito Administrativo, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993 p.44.

Especificamente sobre o processo administrativo fiscal, esse é dividido em duas ordens de jurisdição, pois compete à jurisdição ordinária a análise de litígios sobre tributos cuja apuração e recolhimento ficam completamente a cargo dos contribuintes, o que no Brasil se define como tributos declaratórios, como é a taxa de propriedade fundiária, o imposto de selo e as contribuições indiretas de registro.

Já o controle dos atos administrativos fiscais é exercido pelos órgãos de jurisdição administrativa.

Ressalte-se que se deve registrar a diferença entre atos especiais, voltados a determinado contribuinte, cuja legalidade é controlada com exclusividade pela jurisdição administrativa, e os atos gerais, que podem ser apreciados pela jurisdição ordinária se dos mesmos decorrerem prejuízos de ordem patrimonial ou resultar implicação de ordem penal.

Assim o processo administrativo fiscal ocorre nos Tribunais Administrativos em primeira instância, figurando o Conselho de Estado como corte de cassação, existindo, ainda, situações em que o mesmo possui competência originária. Em todos os casos a questão é submetida a uma de suas três subseções especializadas no Contencioso Fiscal.

Portanto, quem decide a questão tributária na França são os Tribunais Administrativos.

Itália:

Na Itália modificações foram introduzidas a partir de 1992, em decorrência da reiterada substituição de competência, dos órgãos administrativos para órgãos judiciais nos litígios que versem sobre matéria tributária.

A par disso, ainda há, para alguns casos, a obrigatoriedade de ingresso no processo administrativo fiscal antes da apreciação judicial.

O processo administrativo fiscal italiano é composto por órgãos: Comissões Tributárias de Primeiro Grau; as Comissões Tributárias de Segundo Grau e pela Comissão Tributária Central, com sede em Roma.

Essas comissões exercem função jurisdicional, destacando-se que as decisões da Comissão Tributária Central em algumas situações ensejam recurso à Corte de Cassação, nas seguintes hipóteses: (a) motivos atinentes à jurisdição, quando se questiona a jurisdição do juiz tributário para a solução da lide; (b) por violação de norma de competência; (c) por violação ou falsa aplicação do direito; (d) por nulidade da sentença ou do procedimento; e (e) por omissão ou contradição relacionada à motivação quanto a ponto decisivo da controvérsia.

Espanha:

Na Espanha há dois caminhos para litígios tributários, a via administrativa e a via judicial.

No sistema espanhol de controle de atos administrativos fiscais, o processo administrativo fiscal, se prevê fase revisional, pela própria administração pública, de seus atos.

Essa revisão administrativa das exações fiscais ocorre nos Tribunais Econômico Administrativos, sendo possível a reclamação, na via administrativa, dos seguintes pontos:

- 1) a exigência de tributos e a imposição de sanções tributárias;
- 2) a exigência de tributos cedidos pelo Estado às comunidades autônomas ou dos encargos estabelecidos por estas sobre tributos do Estado e a imposição de sanções que decorram de uns ou de outros; e
- 3) demais determinadas por disposição legal.

Disposição relevante consta da legislação espanhola, na Lei Geral Tributária, no Art. 228, assim expressa: *“o conhecimento das reclamações econômico administrativas corresponderá com exclusividade aos órgãos econômico administrativos, que atuarão com independência funcional no exercício de suas competências”*.

Portanto, a legislação garante a independência funcional do órgão administrativo.

Ainda na Lei Geral Tributária, no Art. 233, há a garantia de que a discussão na via administrativa, no processo administrativo fiscal, suspenderá a execução do ato impugnado, desde que apresentada garantia.

Essa garantia poderá ser: 1) dinheiro; 2) aval ou fiança concedida por instituição financeira; ou (c) fiança pessoal ou garantia concedida por outros contribuintes, desde que seja solvente.

Já quando se impugnar imposição de sanção isolada não será exigida a apresentação de garantia para a suspensão do ato. '

Ainda na Lei Geral Tributária consta, no Art. 237, a vedação a *reformatio in pejus* no âmbito do processo administrativo fiscal.

Por fim, encerrado o PAF, a revisão administrativa, o contribuinte pode ingressar na via judicial (art. 249, Lei Geral Tributária).

Portugal:

Em Portugal também há as fases administrativa e judicial.

Na fase judicial a discussão origina-se com a impugnação judicial, com trâmite específico para os litígios tributários, após encerrado o processo administrativo fiscal.

Na fase judicial, a Administração recebe a impugnação e ordena o processo, apensando o processo administrativo, para envio ao Poder Judiciário, com possibilidade de correção de deficiências e de juntada de documentos.

O modelo Português é marcado pela busca da verdade material, exigência de simplicidade e celeridade.

Estados Unidos da América:

Conforme GODOY⁴⁴, na administração tributária norte americana há uma divisão de contencioso administrativo, chamada de *Appeals*.

Essa divisão tem por missão resolver controvérsias com contribuintes administrativamente, em regime de imparcialidade, em comprometimento com a confiança pública na integridade e eficiência da agência do imposto de renda.

A sede localiza-se em Washington e essa divisão existe desde 1927.

Atualmente conta com quase dois mil empregados, que cuidam de cerca de cinquenta e cinco mil casos, sendo que cerca de oitenta por cento das questões são resolvidas administrativamente, sem intervenção do judiciário.

Isso ocorre por haver ampla previsão legal para acordos administrativos, benéficos para o contribuinte e com vantagens para a administração, pois esta aloca recursos a custos relativamente baixos.

Existe tendência no contencioso administrativo tributário para se resolver administrativamente os litígios, pois há o receio dos desdobramentos penais que práticas tributárias ilícitas possam ter.

Continua o autor informando que o escritório do contencioso administrativo da agência do imposto de renda tem por objetivo resolver controvérsias tributárias sem recorrer ao judiciário, da forma mais ampla possível, pois o contencioso administrativo deve tratar as matérias controversas de forma justa e imparcial, para as duas partes, contribuinte e governo.

É de se destacar que se privilegia a informalidade, não há testemunhos sob juramento, embora possam ser tomadas declarações sob pena de perjúrio.

O procedimento é sumário e sempre se busca a conciliação, por meio de fixação de valores, para parcelamento ou pagamento.

⁴⁴ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Direito Tributário nos Estados Unidos. São Paulo, SP. Lex Editora. 2004. P,34,

2.3 – O processo administrativo fiscal e o direito fundamental.

O Supremo Tribunal Federal (STF), em decisão recente, apreciando questão definiu que o direito de recurso no processo administrativo fiscal é um direito fundamental.

Para esclarecimento, direitos fundamentais são direitos que visam a proteção do cidadão, pois garantem o mínimo necessário para que um indivíduo exista de forma digna dentro de uma sociedade administrada pelo Poder Estatal.

Portanto, essa decisão é extremamente impactante para a litigiosidade administrativa tributária, pois por diversas vezes governos tentam diminuir a quantidade de processos, a litigiosidade, por estratégias que buscam dificultar o direito ao recurso.

Importante, pois, analisar a Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADI) que conceituou o direito de recurso como direito fundamental.

A ADI 1.976 teve como proponente, requerente, a Confederação Nacional da Indústria (CNI) e o relator no STF foi o Ministro Joaquim Barbosa.

A ADI 1976 buscou a declaração de inconstitucionalidade do art. 32, da Medida Provisória 1699-41, de 28 de setembro de 1998, que deu nova redação ao art. 33, § 2º, do Decreto 70.235/72.

Além disso, também pretendeu a declaração de inconstitucionalidade do art. 33, com seus parágrafos, da referida MP.

Art. 32. Os arts. 33 e 43 do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, que, por delegação do Decreto-Lei no 822, de 5 de setembro de 1969, regula o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários da União, passam a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 33.

§ 1º No caso em que for dado provimento a recurso de ofício, o prazo para a interposição de recurso voluntário começará a fluir da ciência, pelo sujeito passivo, da decisão proferida no julgamento do recurso de ofício.

§ 2º Em qualquer caso, o recurso voluntário somente terá seguimento se o recorrente o instruir com prova do depósito de valor correspondente a, no mínimo, trinta por cento da exigência fiscal definida na decisão." (NR)

"Art. 43.

§ 3º Após a decisão final no processo administrativo fiscal, o valor depositado para fins de seguimento do recurso voluntário será:

- a) devolvido ao depositante, se aquela lhe for favorável;*
- b) convertido em renda, devidamente deduzido do valor da exigência, se a decisão for contrária ao sujeito passivo e este não houver interposto ação judicial contra a exigência no prazo previsto na legislação.*

§ 4º Na hipótese de ter sido efetuado o depósito, ocorrendo a posterior propositura de ação judicial contra a exigência, a autoridade administrativa transferirá para conta à ordem do juiz da causa, mediante requisição deste, os valores depositados, que poderão ser complementados para efeito de suspensão da exigibilidade do crédito tributário." (NR)

...

Art. 33. O direito de pleitear judicialmente a desconstituição de exigência fiscal fixada pela primeira instância no julgamento de litígio em processo administrativo fiscal regulado pelo Decreto no 70.235, de 1972, extingue-se com o decurso do prazo de cento e oitenta dias, contados da intimação da referida decisão.

Registre-se que o Conselho Federal da OAB ingressou com a ADI 1922, que teve como escopo a declaração de inconstitucionalidade do art. 32 da MP 1699-41, que deu nova redação ao art. 33, § 2º, do Decreto 70.235/72, e do art. 33, somente caput, da mesma MP.

Não se entrará em detalhes dessa ação da OAB, pois foi julgada prejudicada, devido à falta de aditamento.

Quanto à ADI 1976, impetrada pela CNI, a autora destacou que a exigência do depósito prévio constitui-se em pagamento antecipado.

Além do mais, haveria cerceamento de defesa, já que raramente os contribuintes impugnantes vencem em 1ª instância.

Aduz, também, que o depósito prévio também violaria a ampla defesa, pois o Conselho de Contribuintes (segunda e terceira instâncias), e não o julgador administrativo de 1ª instância, possui impessoalidade e imparcialidade para decidir a questão.

Alegou-se, também, que haveria ofensa: à reserva de lei complementar para o processo administrativo, pois se exige pagamento de parte do crédito tributário (art. 146, II, b, da CF/88); ao devido processo legal (art. 5º, LV); ao direito de peticionar sem pagamento de taxas (art. 5º, XXXIV, a); e ao princípio da isonomia (arts. 5º e 150, II), atribuindo pesados ônus aos contribuintes que não podem depositar para recorrer.

No que se refere ao prazo de 180 dias, disposto no art. 33 da MP 1770-46, estar-se-ia ofendendo: o princípio do livre acesso ao judiciário (art. 5º, XXXV), pois o prazo criaria obstáculos ao acesso do contribuinte ao judiciário; a reserva de lei complementar (art. 146, III, b, da CF/88), no que se refere a prazos de prescrição e decadência em matéria tributária; e o princípio da proporcionalidade (arts. 1º e 5º, LIV, da CF/88), pois o depósito e o receio de perder o acesso ao judiciário farão crescer a sobrecarga deste.

Alegou-se, ademais, ofensa ao princípio da isonomia, pois a Fazenda possui cinco anos para cobrar e o contribuinte apenas 180 dias para impugnar o que lhe foi cobrado.

Essa é a síntese das alegações da requerente, CNI.

Devido a pedido, liminar foi parcialmente concedida, conhecendo em toda a extensão da ação e de deferindo em parte o pedido de liminar, para suspender a eficácia, 'ex nunc' e até julgamento final do artigo 33 e seus parágrafos da Medida Provisória nº 1863-53, de 24 de setembro de 1999.

Solicitadas informações definitivas, o Presidente da República as prestou ressaltando, em síntese, o seguinte:

1) perda de objeto quanto ao art. 33, caput e §§ 1º, 2º e 3º da MP, pois tais dispositivos deixaram de constar das sucessivas reedições da Medida Provisória atacada; mas, caso assim não se entenda, defende a constitucionalidade das normas;

2) ocorrência dos requisitos de relevância e urgência;

3) O art. 32 da MP impugnada, que deu nova redação ao art. 33, § 2º, do Decreto 70.235/72, seria plenamente constitucional, enfatizando que o próprio plenário do STF decidiu pela não existência de um direito ao recurso administrativo. Também o depósito prévio seria mero pressuposto de admissibilidade recursal.

Por sua vez, a Advocacia-Geral da União (AGU) ressaltou a necessidade de se reconhecer a perda de objeto por três motivos:

a) no que se refere ao art. 33, caput, §§ 1º, 2º e 3º, pois tais dispositivos foram suprimidos das sucessivas edições da Medida Provisória, bem como da lei de conversão;

b) em face do art. 32, que deu nova redação ao art. 33, § 2º, do Decreto 70.235/72, na ADI 1922, pela falta de aditamento da inicial após a conversão da MP na Lei nº 10.522/2002;

c) em virtude do desaparecimento do art. 33 e pela alteração substancial do art. 32, que deu nova redação ao art. 33, § 2º, do Decreto 70.235/72 (passou de exigência de depósito para apresentação de bens).

Indo ao término da discussão, o ministro relator votou da seguinte maneira:

Assim, não subsistem razões, a meu sentir, para se manter a posição que considera constitucional a exigência do depósito prévio ou o arrolamento de bens e direitos para a interposição de recurso administrativo. Tal exigência esvazia o direito fundamental dos administrados a verem decisões revistas por parte da Administração. Mantê-la levaria à própria negação do direito ao recurso administrativo.

Diante dessas considerações, considero inconstitucional o art. 32 da MP impugnada, convertida na Lei 10.522/2002, que deu nova redação ao art. 33, § 2º, do Decreto 70.235/72.

Como consta, o relator, seguido por seus pares, considerou inconstitucional a exigência do depósito prévio ou o arrolamento de bens e direitos para a interposição de recurso administrativo.

Mas no que interessa à análise, verifica-se que o relator decidiu que o depósito prévio ou o arrolamento de bens esvaziam o “*direito fundamental*” dos administrados a verem decisões revistas por parte da Administração

Cabe destacar alguns pontos em que a decisão reitera que o direito ao recurso é um direito fundamental.

Para a decisão, as exigências de depósito ou arrolamento de bens para seguimento do recurso têm em comum a criação de obstáculos para o acesso ao recurso administrativo e essa problemática deve ser encarada por três ângulos que se relacionam: o princípio democrático no

procedimento administrativo; o procedimento administrativo e o princípio da legalidade e, ainda, o *procedimento administrativo e os direitos fundamentais*.

Nessa análise, a decisão destaca que situados no âmbito dos *direitos fundamentais*, os recursos administrativos gozam de dupla proteção constitucional, a saber: o art. 5º, XXXIV (direito de petição independentemente do pagamento de taxas) e LV (contraditório).

E a decisão impõem um ponto importante, o direito ao duplo grau de jurisdição, pois só há direito fundamento de recurso quando existem mais de uma instância.

O relator, nesse sentido, aduz que a consagração do direito ao recurso administrativo como um componente essencial do direito de petição torna acessório o debate acerca de um direito ao duplo grau de jurisdição. O cidadão que recorre administrativamente exerce, antes de tudo, um direito de petição frente à autoridade administrativa. A questão da imposição do depósito prévio já pressupõe uma suposta "segunda instância administrativa". Não se discute, portanto, a existência dessa "segunda instância", mas o acesso a ela.

Portanto, conforme exposto, o direito ao recurso foi consagrado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) como um direito fundamental, que não pode ser tolhido. E por lógica também é um direito fundamental o duplo grau de jurisdição, pois só há recurso se existir mais de uma instância.

Essa decisão deve ser observada, especialmente por quem deseja que seu pleito administrativo tributário seja analisado por mais de uma instância e pelos que buscam reduzir a litigiosidade com invenções legislativas.

Agora se verificará duas questões atuais que tem causado grande debate acerca do litígio no processo administrativo fiscal: a coisa julgada administrativa e o voto de qualidade para solução de litígios no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

2.4 - Recentes questões sobre litigância administrativa.

Questões atuais que tem causado grande debate acerca do processo administrativo fiscal: a coisa julgada administrativa e o voto de qualidade para solução de litígios no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Como já foi visto, a coisa julgada administrativa no processo administrativo fiscal ocorre quando o sujeito passivo obtém razão em seu pleito. Com essa decisão, atualmente, a Fazenda Nacional não pode contestar a decisão, nem no Poder Judiciário.

Já o voto de qualidade ocorria no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) quando a contagem de votos terminava empatada, pelas questões serem

analisadas por tribunal colegiado paritário. Nesse caso, o Presidente do Colegiado votava novamente, decidindo a questão.

Verificaremos as duas questões, que, como já foi dito, têm sido motivo de acalorados debates.

2.4.1 Coisa julgada administrativa.

Esse tema - coisa julgada administrativa – é de fundamental importância no âmbito do processo administrativo tributário e o grau de litígio inerente.

Devido à crise do Judiciário, onde processos demoram anos para serem apreciados, mais e mais vezes os cidadãos têm buscado a solução para seus anseios na área Administrativa.

No Direito Tributário Federal as discussões sobre créditos tributários exigidos de contribuintes, pessoas físicas e jurídicas, encontra-se no processo administrativo fiscal, disciplinado pelo Decreto 70.235, de 6 de março de 1972.

Uma peculiaridade do processo administrativo fiscal, que sempre está em discussão na Administração, na Academia e no Poder Judiciário, refere-se à definição como coisa julgada quando o litígio administrativo resultar em vitória dos administrados, contribuintes.

Integrantes do Ministério Público Federal, Doutrinadores, alguns servidores públicos não se conformam com essa regra, arguindo que se a vitória for da Administração o contribuinte ainda pode se socorrer ao Judiciário, já o contrário não ocorre.

Essa possibilidade do contribuinte, em nosso país, decorre da Constituição Federal, que preconiza:

Art. 5º (...)

(...)

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

Na análise da questão, este trabalho irá expor as posições favoráveis e as contrárias à definitividade da decisão administrativa, quando favorável aos contribuintes.

O processo administrativo fiscal se faz cada vez mais presente no cotidiano dos contribuintes, haja vista o grande número de tributos existentes em nosso ordenamento jurídico tributário.

As decisões proferidas administrativamente são muito mais rápidas do que as da via judicial. Não bastasse isso, essas decisões são mais especializadas e têm maior conteúdo técnico.

Outrossim, é sabido que na esfera administrativa, além da gratuidade inerente, não incidem os riscos decorrentes da sucumbência, como o pagamento de custas, despesas processuais e honorários advocatícios.

O aspecto mais importante das decisões administrativas favoráveis aos contribuintes é o fato de que fazem coisa julgada. Esse detalhe é muito importante, significa que a decisão final na esfera administrativa só é definitiva para o Fisco. A Fazenda, via de regra, não pode tentar rediscutir a matéria no Poder Judiciário, caso o êxito seja dos sujeitos passivos.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) – onde há a segunda e última instância administrativa - vem sendo objeto de inúmeras discussões, nos diversos campos do direito, em virtude da relevância jurídica que caracteriza seus julgados, principalmente no que diz respeito à imutabilidade das decisões desfavoráveis ao Fisco.

Essa imutabilidade por vez é questionada no Poder Judiciário, e a doutrina, também, em diversos simpósios, não se cansa de examinar a matéria diante dos entendimentos pró e contra essa realidade tributária.

Os que não admitem a revisão judicial de decisão administrativa contrária ao Fisco afirmam, entre outros motivos, que não faz sentido a Fazenda Pública recorrer ao Poder Judiciário no intuito de anular decisão que lhe fora desfavorável, pois ela mesma entendeu dessa forma, porquanto a decisão foi proferida em seu próprio seio e, ainda, porque não há qualquer direito nesse sentido a seu favor.

Faltaria, assim, interesse processual para a Fazenda Pública comparecer em juízo para anular seus próprios atos (CPC, art. 17 c/ Súmula 473 do STJ).

A contrário senso, há doutrinadores - como o ex-Ministro do Superior Tribunal de Justiça (STJ), José Augusto Delgado - que entendem cabível a revisão judicial de decisão administrativa contrária à Fazenda Pública, sob o fundamento de que as decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) não podem ser consideradas como imutáveis, privilégio exclusivo da decisão judicial transitada em julgado.

A decisão administrativa faria tão somente coisa julgada administrativa, não podendo mais ser discutida na via administrativa, o que não impossibilitaria a revisão na esfera judicial, conforme CF/88, artigo 5º, XXXV.

Como se verifica, o tema é bastante controverso, como também de suma importância em nosso direito, porque diz respeito ao processo administrativo fiscal, área do direito que a cada dia se torna mais relevante no mundo jurídico em razão da crescente procura à via administrativa para julgar demandas tributárias.

Não devemos olvidar que a definição sobre o assunto trará segurança jurídica, fundamental em todas relações, especialmente nas exações tributárias.

ÁVILA⁴⁵ traz conceito abrangendo a atuação estatal para se atingir a segurança jurídica:

“... uma norma-princípio que exige, dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício dos cidadãos e na sua perspectiva, de um estado de confiabilidade e de calculabilidade jurídica, com base na sua cognoscibilidade, por meio da controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de - sem engano, frustração, surpresa e arbitrariedade - plasmar digna e responsabilmente o seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro.”

Portanto, os contribuintes devem ter a segurança jurídica sobre as regras para a exigência tributária.

Nesse sentido cabe a decisão se é correto, ou não, que a decisão, em litígio administrativo tributário, a favor do sujeito passivo consista em coisa julgada.

Sobre a questão em análise, parte da doutrina entende que a Fazenda Pública não só pode como deve ir a juízo pedir a anulação de decisão administrativa que lhe fora contrária. Muitos são os fundamentos utilizados para embasar esse entendimento.

Para alguns doutrinadores a decisão administrativa contrária à Fazenda Pública não pode ser imutável, privilégio que só pode ser concedido à decisão judicial transitada em julgado.

Outro argumento diz respeito aos princípios tributários, principalmente o da legalidade. Se a Fazenda Pública verificar que a decisão proferida contra seus interesses violou o princípio da legalidade, não há como impedir seu acesso ao Poder Judiciário, no intuito de retificar a decisão administrativa.

Este é o entendimento do professor de Direito Público (Direito Administrativo e Processual Civil) e ex-Ministro do Superior Tribunal de Justiça, JOSÉ AUGUSTO DELGADO⁴⁶:

[...]

5) A Fazenda Pública pode ir a juízo pedir a anulação de decisão administrativa a ela contrária?

[...]

Resumo meu pensamento a enunciados que passo a emitir.

Ei-los:

a) A decisão administrativa contrária a Fazenda Pública não pode receber efeitos de imutabilidade, privilégio que só tem a sentença judicial transitada em julgado.

b) Rubens Gomes de Souza (Justiça e processo fiscal, p. 57) e Gilberto Ulhoa Canto (O processo tributário, p. 66), conforme citação de Aurélio Pitanga Seixas Filho, p. 27, em artigo presente na obra Processo administrativo fiscal, Dialética, já referida, defendem a possibilidade de a Fazenda Pública promover, em juízo, ação para anular a decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que lhe for contrária.

c) A irretratabilidade da decisão só produz efeito na área administrativa se todos os graus hierárquicos a que ela está submetida foram atingidos.

⁴⁵ ÁVILA, Humberto. Segurança Jurídica. Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário. 2ª Edição. São Paulo-SP. Malheiros Editores, 2012. P. 212.

⁴⁶ DELGADO, José Augusto. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). Processo Administrativo Tributário. Pesquisas Tributárias – Nova Série 5. São Paulo: RT – Revista dos Tribunais, 1999. p.112.

d) Se a Fazenda Pública constatar que a decisão contra seus interesses violentou os princípios tributários, especialmente, o da legalidade, não há como se afastar a possibilidade de acertá-la em juízo.

e) Outra situação que abre caminho para ser agitada, em Juízo, entrega de prestação jurisdicional pela Fazenda Pública, é quando tem conhecimento que a decisão administrativa que lhe foi contrária está viciada por dolo, fraude, erro, simulação e coação, tudo a demonstrar a frágil atuação dos agentes públicos nela envolvidos.

f) Os agentes públicos, embora atuem em nome do Estado, não são o próprio Estado. Eles, quando decidem administrativamente, quer isoladamente, quer em colegiado, estão, também, sujeitos a prática de atos decisórios que violam o sistema tributário, pelo que não está o Estado obrigado a aceitá-los.

g) É dever do Poder Tributante adequar a decisão administrativa aos caminhos da legalidade, para que, em nenhuma hipótese, surja a possibilidade de favorecimento pessoal.

h) A competência atribuída aos órgãos julgadores da administração é de natureza relativa e sujeita ao controle do Poder Judiciário, pouco importando que a decisão seja a favor ou contra o Estado.

i) Os instrumentos jurisdicionais postos para o controle da legalidade, da moralidade, da igualdade, do justo pagamento do tributo tanto servem ao cidadão-contribuinte como ao Estado.

j) Não se pode deixar sem reconhecimento o fato de que os agentes públicos, não obstante os compromissos assumidos com a retidão na prática dos atos administrativos, quando proferem decisões, não o fazem de modo definitivo. Eles podem, também, praticar desvios de finalidade, abuso de poder, atos imotivados e sem a guarda da competência, pelo que cabe ao Estado tentar corrigi-los, ou por ação própria, quando possível, ou pela via do Poder Judiciário.

k) Esgotadas as vias administrativas, com base em regulamento imposto pelo próprio Estado, fica vedada a revisão do ato. Abre-se, tão somente, em seu favor o caminho de discuti-lo no âmbito do Poder Judiciário.”

Tradicionalmente a doutrina tem entendido que a característica *sine qua non* do ato jurisdicional e da jurisdição reside na formação da coisa julgada. Com fulcro no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal, os atos administrativos em geral seriam sempre suscetíveis de controle jurisdicional:

“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXXV – A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

[...]”

Para os que entendem que o Fisco tem o direito de pleitear no Judiciário a anulação de decisão administrativa que lhe fora desfavorável, os atos administrativos, à míngua do atributo da coisa julgada, só podem revestir-se da natureza administrativa e como ninguém pode ter seu acesso ao Poder Judiciário obstado, a garantia também se aplicaria ao Poder Público, podendo a Fazenda Pública ir a juízo pedir a anulação de decisão administrativa a ela contrária, desde que se trate de violação da legalidade.

Dentre as garantias constitucionais que cercam os atos de aplicação objetiva da lei, estão a revisibilidade dos atos administrativos no âmbito do Poder Judiciário (CF, Art. 5º, XXXV) e

a revisibilidade dos atos administrativos no âmbito da própria Administração, (CF, Art. 5º, XXXIV e LV):

“Art. 5º [...]

(...)

XXXIV – são todos assegurados, independente do pagamento de taxas:

a) o direito de petição aos poderes públicos em defesa de direito ou contra ilegalidade ou abuso de poder;

b) [...]

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;

[...]”

Parte desta corrente doutrinária entende cabível a revisão jurisdicional dos atos administrativos contrários à Fazenda Pública, quando tal prerrogativa estiver expressamente prevista em lei, como, por exemplo, no caso do art. 149 do Código Tributário Nacional:

“ 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 esclarecimentos formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV – quando se comprove falsidade, e 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 essencial.

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

(...)”

ANTONIO JOSÉ DA COSTA⁴⁷, Mestre e Doutor em Direito pela PUC-SP e Professor de Direito Constitucional e Tributário das FMU e FAC-SP, compartilha da idéia de que a Fazenda Pública pode ir a juízo pedir a anulação da decisão administrativa a ela contrária somente quando expressamente autorizada em lei:

“ [...] Conclui-se, então, que a Fazenda Pública pode ir a juízo pedir a anulação da decisão administrativa desfavorável, isto é, quando favorável ao contribuinte, somente nos casos em que a lei autorizar, como ocorre nas hipóteses do art. 149 do CTN.”

⁴⁷ COSTA, Antônio José da. in MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org). ob. cit. p.268

De acordo com o art. 156, inciso IX, do Código Tributário Nacional, a decisão administrativa em favor do contribuinte extingue o crédito tributário, dela não cabendo qualquer recurso na via administrativa, o que impede a Fazenda Pública de se valer do Poder Judiciário, no sentido de intentar ação anulatória de decisão que lhe for desfavorável, vejamos:

“ Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

[...]

IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

[...]”

Esta irrecorribilidade não se verifica quando a decisão for favorável à Fazenda Pública, ou seja, for desfavorável ao contribuinte, que pode, ainda, submeter o seu pleito ao Poder Judiciário, a fim de que seja apreciada a regularidade da decisão administrativa, como nos ensina JAMES MARINS⁴⁸:

“No Brasil, entretanto, contrariando as recomendações de nossas mais brilhantes mentes jurídicas, criamos o seguinte sistema:

[...]

c) se o contribuinte, o que é a regra, se vê derrotado em suas pretensões no processo administrativo (muitas vezes após um trâmite de três, quatro ou mais anos), repropõe todo o seu petítório perante a instância judicial, em mais cinco ou oito anos de desgaste do aparelho estatal;

[...]”

Doutrinadores como FRANCISCO DE ASSIS ALVES⁴⁹ discordam totalmente dessa realidade jurídica, pois entendem que a Fazenda Pública tem, constitucionalmente, o mesmo direito de recorribilidade ao Judiciário atribuído ao contribuinte, senão vejamos:

“O art. 156, inc. IX, do CTN, atribui efeito de definitividade à decisão administrativa, da qual já não caiba mais qualquer recurso na órbita administrativa, quando esta for favorável ao sujeito passivo. Tal decisão põe fim ao crédito tributário. Inibe, dessa forma, a Fazenda Pública de se socorrer do Poder Judiciário, intentando ação anulatória de decisão que lhe seja desfavorável.

Igual efeito não se verifica se a decisão for favorável à Fazenda Pública, podendo o sujeito passivo valer-se da via judicial para, do Judiciário obter a palavra final.

De acordo com a Constituição, toda decisão só se torna definitiva sobre uma dada controvérsia, quando ditada pelo Poder Judiciário. As garantias constitucionais de acesso ao Judiciário, da ampla defesa e do devido processo legal são asseguradas tanto ao contribuinte quanto à Fazenda Pública. Não há no Texto Maior qualquer ressalva nesse sentido.

Portanto, do aspecto legal nada impede que a Fazenda Pública intente ação anulatória contra decisão administrativa a ela contrária.”

⁴⁸ MARINS, James. *Princípios Fundamentais do Direito Processual Tributário*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 89.

⁴⁹ ALVES, Francisco de Assis in MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org). *ob. cit.* p. 460

Também acerca da matéria, a favor da possibilidade de a Fazenda Pública pedir em juízo a anulação de decisão administrativa que lhe fora contrária, DIRCEU ANTÔNIO PASTORELLO⁵⁰, manifesta-se nos seguintes termos:

“A Fazenda Pública não só pode, como de hábito deve, ir a juízo pedir a anulação de decisão administrativa a ela contrária proferida quando: a) houver manifesta ilegalidade no julgamento; b) for proferida contra orientação uniforme, mansa e pacífica do Plenário do Superior Tribunal de Justiça ou do Supremo Tribunal Federal; c) houver prova robusta de desvios éticos de comportamento dos julgadores que tenham influído na desoneração do contribuinte.”

O escólio de FERNANDO FACURY SCAFF⁵¹, advogado e professor, corrobora o entendimento de que a Fazenda Pública pode pleitear judicialmente a anulação de decisão administrativa a ela contrária, com certos limites que impõe:

“Sim, apenas em caso de não aplicação de norma pelos Tribunais Administrativos posteriormente considerada constitucional pelo STF. Não se trata de um julgado qualquer, mas apenas daqueles em que a argüição de inconstitucionalidade tenha sido superada pelo STF fazendo prevalecer a presunção de constitucionalidade da norma.”

Outra parte da doutrina, que compartilha desse entendimento, fundamenta-se no direito da autotutela da Administração, o qual prevê a possibilidade de a Administração anular seus próprios atos quando eivados de vício que os tornem ilegais. Esse entendimento encontra respaldo no artigo 53 da Lei nº 9.784/99 que reproduz a Súmula 473, do STF⁵², in verbis:

“A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”

Por fim, cita-se como último argumento a favor de a Fazenda Pública buscar em juízo a reforma decisão administrativa a ela contrária, a questão da inconstitucionalidade da decisão proferida pelo CARF.

Alguns doutos defendem que não há como negar tal prerrogativa/direito à Fazenda Pública, quando a decisão administrativa estiver eivada de vícios que maculem a Constituição.

A lição de VINÍCIUS T. CAMPALE⁵³, advogado, consultor em São Paulo e especialista em Direito Tributário pelo CEU e PUC-SP, converge com os argumentos supra lançados:

“Celso Alves Feitosa (ob. cit, p. 34), debruçando-se sobre o tema, afirmou que a decisão do órgão julgador administrativo envolvendo juízo de inconstitucionalidade estaria sujeito a ser levado ao Poder Judiciário, como é opinião de Gilberto de Ulhoa Canto, que por sua vez defendia orientação já preconizada por Rubens Gomes de Souza há cerca de meio século de que a Fazenda Pública, como pessoa jurídica de direito público, pode ingressar em juízo requerendo a anulação de ato emanado de outro órgão público, como tribunais administrativos. Para ele o direito concedido ao contribuinte de reabrir toda a discussão em juízo, quando o mesmo perde em julgamento administrativo, deve ser estendido à Fazenda. Destaque-se que o raciocínio de Celso Alves Feitosa fundamentou-se no pensamento do ilustre Min.

⁵⁰ PASTORELLO, Dirceu Antônio in MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org). ob. cit. p. 534

⁵¹ SCAFF, Fernando Facury . Idem p.551.

⁵² SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula 473. Decisão 03/10/1969. DJ de 10/12/1969, p. 05929

⁵³ CAMPALE, Vinícius T. in MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org). ob. cit. p. 585

Moreira Alves em palestra proferida no II Fórum Jurídico de Belo Horizonte, publicada pela Forense Universitária, RJ, 1. ed., p. 96-98, que assim se manifestou: “ como pelo nosso sistema de controle de constitucionalidade, os juízes e tribunais podem examinar a constitucionalidade não só das leis e dos atos administrativos a serem aplicados ao caso concreto, mas também a dos atos administrativos e das decisões judiciais, todas as questões podem chegar ao Supremo Tribunal Federal por meio do recurso extraordinário”.

Mais adiante conclui Feitosa com as seguintes palavras: “com respeito ao tema da revisão da decisão administrativa proferida, não fico chocado com a possibilidade, em sendo a matéria constitucional, porque se é verdade que cabe ao Supremo Tribunal, em última instância examinar a inconstitucionalidade (art. 102, I e III, da CF), a liquidação da questão em sede de recurso administrativo violaria os princípios da isonomia e da liberdade de defesa”.

Edvaldo Brito (Ob. cit., p. 62-63), defendendo a idéia de que os órgãos julgadores administrativos também integram o sistema difuso de controle de constitucionalidade das leis, afirmou que um julgamento contrário ao Fisco que tenha acatado a inconstitucionalidade de lei não tem contra o mesmo caráter vinculante, na medida em que o livre acesso ao Judiciário, disposto no inc. XXXV do art. 5º da Constituição é direito fundamental do contribuinte e também da Administração. Citando lição de Francisco Campos, disse que a prevalência de interpretação diversa deixaria de privilegiar o princípio da isonomia.

Adiante asseverou que:

“se a decisão final desses órgãos lesar ou ameaçar o interesse público, seja porque proferida com erro de fato, seja porque ao Judiciário, em outras circunstâncias compete anular atos administrativos viciados, a administração pode acionar o Judiciário para pleitear a revisão de decisões desses órgãos julgadores administrativos, quando elas forem favoráveis ao administrado, tenham ou não sido proferidas, pelo conhecimento dos argumentos de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade. Logo, esse conhecimento não lhes deve ser defeso pela circunstância de não serem órgãos jurisdicionais”.

Em última análise, entendemos que a Fazenda Pública pode ir a juízo, exercer seu direito de livre acesso ao Judiciário para pedir a anulação de decisão administrativa a ela contrária, desde que referida decisão tenha sido proferida eivada de vícios, sendo irrelevante se fundamentada em inconstitucionalidade de lei.”

Consoante se infere dos argumentos supracitados, há nomes de grande força no direito brasileiro que utilizam de posições sólidas para expressar o entendimento de que as decisões administrativas favoráveis aos contribuintes não fazem coisa julgada, impondo relevância, cuidado, atenção na análise desses argumentos.

Por outro lado, respeitável parte da doutrina pátria é contra a possibilidade de a Fazenda Pública promover ação de anulação de decisão administrativa a ela desfavorável na via Judicial. Vários são os fundamentos utilizados para este entendimento.

Neste sentido, MARCOS VINICIUS NEDER, e MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ⁵⁴ dissertam:

⁵⁴ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. São Paulo: Dialética, 2002, p. 353

“ [...]”

De fato, boa parte da doutrina sustenta que a decisão final no processo administrativo vincula a Administração, mas não o contribuinte que, ainda, pode recorrer ao Poder Judiciário para o controle da legalidade do ato. É por isso que se diz que a decisão formalmente válida que encerra o processo administrativo faz “coisa julgada administrativa”, não podendo ser revogada pela Administração.

[...]”

De acordo com o próprio Código Tributário Nacional, em seu art. 156, inciso IX, a decisão administrativa extingue o crédito tributário, não podendo ser objeto de ação anulatória:

“ Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

[...]”

IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória.”

O preceito acima exposto admite a imutabilidade da decisão administrativa de primeira ou segunda instância, da qual não caiba mais qualquer recurso administrativo, atribuindo-lhe efeito de “coisa julgada” quando favorável ao sujeito passivo, ou seja, ao contribuinte, tendo em vista a extinção do crédito tributário. Assim é porque, dentre outros fundamentos, não é admissível que a Fazenda Pública ingresse em Juízo para pleitear a anulação de seus próprios atos.

O emérito doutrinador, Juiz (aposentado) do TRF – 5ª Região, HUGO DE BRITO MACHADO⁵⁵, corrobora o argumento acima exposto, e nos ensina:

“[...] O crédito tributário pode ser extinto mesmo quando ainda se encontre em constituição. A decisão administrativa que produz esse efeito é a proferida em face da impugnação ou recurso do sujeito passivo, e que, reconhecendo ser indevida a exigência, isto é, reconhecendo inexistir a obrigação tributária respectiva, encerra o procedimento administrativo de lançamento.

A rigor, nesta hipótese, mesmo para os que entendem que o lançamento está consumado com o auto de infração, jamais existiu crédito tributário, a não ser formalmente. Tal como o lançamento, a decisão que o desfaz tem efeito meramente declaratório em relação à substância do direito. O lançamento tem efeito declaratório positivo, enquanto a decisão que o desfaz tem efeito declaratório negativo relativamente à obrigação tributária.

Há de ser irreformável a decisão, devendo-se como tal entender a definitiva na esfera administrativa, isto é, aquela que não possa ser reexaminada pela Administração, e que não mais possa ser objeto de ação anulatória.

A referência feita pelo art. 156, inciso IX, do CTN à ação anulatória reflete o pensamento dos que entendem poder a Fazenda Pública ingressar em juízo pleiteando o anulamento de seus próprios atos. Tal entendimento a nosso ver é inadmissível.”

[...]”

Ainda no sentido da imutabilidade da decisão administrativa contrária à Fazenda Pública, mister se faz elucidar o escólio do doutrinador CELSO RIBEIRO BASTOS⁵⁶, professor de Direito Constitucional e Direito das Relações Econômicas: “[...] *cumpre observar, no entanto, que as decisões proferidas pelos órgãos administrativos em favor do contribuinte são imodificáveis. [...]”*

⁵⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 185

⁵⁶ BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 175.

Não bastasse isso, o Regimento interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), do Ministério da Economia, regulamentado pela Portaria Nº 343, de 09 de junho de 2015, em seu art. 64 determina:

Art. 64. Contra as decisões proferidas pelos colegiados do CARF são cabíveis os seguintes recursos:

I - Embargos de Declaração;

II - Recurso Especial; e

III - Agravo. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Parágrafo único. Das decisões do CARF não cabe pedido de reconsideração.

Ainda nesse sentido, pode ser verificada a característica de imutabilidade da decisão administrativa contrária à Fazenda Pública no art. 45, do Decreto 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo fiscal, o qual dispõe: “ *No caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio.*”

O mesmo não ocorre quando a decisão administrativa, proferida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), for contrária ao pleito do contribuinte.

Caso isto ocorra, pode ainda o contribuinte recorrer à via Judicial.

Nesse sentido, preleciona SACHA CALMON NAVARRO COELHO ⁵⁷ acerca da decisão administrativa, vejamos:

“ [...]”

Quando, porém, a Fazenda sai vitoriosa no todo ou em parte, o sujeito passivo pode recorrer ao Poder Judiciário para pleitear a sua reforma pois, entre nós, nenhuma relação jurídica pode ser subtraída à apreciação do Poder Judiciário, que detém o monopólio da jurisdição.

[...]”

Assim, esgotada para o Fisco a possibilidade de recorrer no âmbito administrativo, a única solução que lhe restaria seria o recurso ao Poder Judiciário.

No entanto, para os doutrinadores citados, seria ilógico conceder à Administração a possibilidade de recorrer aos tribunais judiciais para cassar um ato que, afinal de contas, é da própria Administração.

Nesse contexto, o Fisco só pleitearia em Juízo a execução de seus créditos, nunca para pedir o reconhecimento deles.

Segundo esses autores, não faria sentido afirmar que a Fazenda Pública deva ou possa ir ao Judiciário pedir a anulação de uma decisão administrativa a ela desfavorável.

⁵⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 729.

Destaque-se que uma das características do processo judicial, no que diz respeito à revisão de decisão ou ato administrativa, é que seu início depende sempre da vontade do contribuinte, conforme nos ensina RICARDO LOBO TORRES ⁵⁸ :

“[...] a característica mais importante do processo judicial é que o seu início depende sempre da vontade do contribuinte. A este incumbe opor-se ao ato administrativo, pedindo o reconhecimento do seu direito. Assim ocorre com a ação anulatória de débito, com a ação de repetição de indébito, com a ação declaratória e com o mandado de segurança. [...]”

A decisão administrativa é proferida no seio do próprio Poder Executivo como parte de um procedimento complexo para constituição definitiva do crédito tributário. Destarte, a decisão administrativa, ainda que proferida por órgão paritário, exclui o interesse de agir da Fazenda Pública no que diz respeito a sua anulação.

CALMON NAVARRO COÊLHO ⁵⁹ , Professor Titular da Universidade Federal de Minas Gerais, compartilha com este entendimento e nos ensina:

“[...] ninguém pode ir a juízo contra ato próprio, por falta de interesse de agir. De outra parte, a decisão administrativa definitiva, contra a Fazenda Pública, certa ou errada, constitucional ou não, extingue a obrigação tributária. Inexiste no Direito brasileiro ação anulatória de ato administrativo formalmente válido praticado pela Administração, sendo ela própria a autora.”

Mestre em Direito Tributário pela USP, Advogado e Consultor Tributário em São Paulo, PLÍNIO JOSÉ MARAFON ⁶⁰ utiliza de argumentos para expressar seu entendimento acerca da matéria:

“Ao Judiciário não é lícito restaurar um lançamento que o próprio credor reputou ilegal, cancelando-o. Tivesse sido o lançamento cancelado por outro que não o credor (um árbitro, por exemplo), seria aceitável o pleito fazendário, com base no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal. Contudo, enquanto o processo administrativo estiver jungido ao Fisco, quando a decisão definitiva for favorável ao contribuinte, ela será insuscetível de anulação pela Fazenda.”

Rediscutir a questão quando decidida a favor do contribuinte pareceria, segundo esses doutrinadores, ilógico, visto que se instauraria em relação ao contribuinte que discutiu a lide com sucesso na via administrativa, mas sem sucumbência, uma insegurança absoluta, pois todo o processo em que a Fazenda desempenhou essencialmente os papéis de “parte e juiz” poderia ser reaberto, a qualquer momento, reiniciando-se discussão interminável.

Ficaria claro dessa forma, que a Fazenda Pública não pode buscar à via judicial no intuito de anular a decisão administrativa que lhe fora desfavorável, sob o argumento de que a constituição a confere esse direito, como nos ensina CALMON NAVARRO COÊLHO ⁶¹ :

“ [...] Dir-se-á que o preceito constitucional se aplica também à Administração. Não procede a asserção, porque a ninguém é lícito ir a juízo para demandar a anulação

58

⁵⁹ COÊLHO, Calmon Navarro. Idem p.190

⁶⁰

⁶¹ MARAFON, Plínio José. in MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org). ob. cit. p.281

*de ato jurídico seu, consciente e fundamentadamente praticado. Portanto, a decisão administrativa irreformável que põe fim ao crédito tributário, extinguindo-o, referida no CTN, é aquela que, favorável ao contribuinte, não enseja ação anulatória de débito fiscal. (Ação do contribuinte como autor, nunca da Administração).
[...]"*

DIVA MALERBI MALERBI⁶², Professora Doutora da PUC-SP, a comentar o princípio da irretroatividade, corrobora o entendimento de que a Fazenda não pode ir a juízo pedir a anulação de decisão administrativa favorável ao contribuinte nos seguintes termos:

" [...] as decisões administrativas são vinculadas à Administração Pública sempre que se lhes deva imputar tal atributo em benefício e para o respeito das situações jurídicas delas oriundas ao particular. Não pode, portanto, a Fazenda Pública ir a juízo pedir a anulação de decisão administrativa a ela contrária, se coberta pela manto do princípio da irretroatividade."

Há posicionamento é defendido por JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO⁶³, Advogado, Doutor em Direito e Professor de Direito Tributário da PUC/SP, o fazendo nos seguintes termos:

*"Além da ação anulatória de decisão administrativa por parte da Fazenda não estar prevista na legislação, tal pretensão ofende o princípio da moralidade (art.37, CF), que constitui um plus constitucional, realçando o comportamento ético, justo e honesto da Administração Pública.
[...]"*

Em suma, constituiria manifesta imoralidade, e deslealdade do Poder Público, a propositura de medida judicial com o objetivo de anular decisão administrativa, em que seus órgãos internos manifestaram a própria vontade do Estado e entenderam injurídicas as exigências tributárias, tipificando coisa julgada administrativa.

Conforme se extrai dos argumentos acima, as decisões administrativas em matéria tributária se apresentariam, portanto, em relação aos contribuintes, de forma distinta daquela de que se revestem perante a própria Administração: no que diz respeito ao contribuinte tais decisões são sempre passíveis de revisão pelo Judiciário; já em relação à Administração, referidas decisões são definitivas na medida em que geram, em benefício dos contribuintes, direitos subjetivos.

A decisão administrativa contrária à Fazenda Pública, segundo argumentos dos doutrinadores acima expostos, é conclusiva contra o Estado, não cabendo à Fazenda nenhuma medida judicial no intuito de desconstituí-la. E não haveria como ser de maneira diferente sob pena, em tese, de ferir de forma flagrante a Constituição Federal no que diz respeito aos Princípios da Legalidade, Moralidade, Segurança Jurídica e da Irretroatividade, entre outros.

Agora – após posições de renomados doutrinadores, que defendem posições diversas – cabe deixar expressa nossa posição.

⁶² MALERBI, Diva in MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org). ob. cit. p. 131

⁶³ MELO, José Eduardo Soares de in MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org). ob. cit. p.305

O questionamento abordado é de grande importância no cenário jurídico atual.

A esfera administrativa, no que tange à matéria tributária, vem sendo abarrotada de processos, com expressivo litígio, porquanto suas decisões são proferidas de forma mais rápida do que na via judicial, além da gratuidade inerente, pois não incidem os riscos decorrentes da sucumbência, como o pagamento de custas, despesas processuais, honorários advocatícios.

Não bastasse isso, as decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) são carregadas de conteúdo técnico muito elevado.

No entanto, há ainda o fato de que as decisões administrativas desfavoráveis à Fazenda Pública não podem, atualmente, ser objeto de demandas na esfera judicial.

Há doutrinadores, como exposto, com entendimentos a favor e contra essa realidade jurídica.

Como restou esclarecido, muito embora os argumentos que fundamentam o entendimento de que a Fazenda Pública pode ir a juízo pedir a revisão de decisão administrativa a ela contrária serem de certa forma fortes, e com adeptos de grande peso no cenário jurídico nacional, não se pode admitir, sob pena de se criar instabilidade jurídica, que o Estado tenha essa prerrogativa a seu favor.

Admitir a possibilidade de o Fisco ingressar em juízo no intuito de pedir revisão de decisão administrativa que lhe fora desfavorável é fazer letra morta os princípios da Legalidade, da Segurança Jurídica, da Irretroatividade e da Moralidade, entre outros, consagrados por nossa Constituição Federal, princípios esses norteadores da atividade do Executivo, do Legislativo e do Judiciário. Não poderia a Administração deixá-los de lado, para fins meramente arrecadatórios, em detrimento dos administrados.

Ademais, não há qualquer senso em a pessoa jurídica de direito público declarar uma situação de direito e pretender desconstituir judicialmente sua própria decisão/declaração, mesmo porquê não há qualquer direito nesse sentido.

Não cabe, ainda, o argumento, utilizado pelos doutos que entendem que a Fazenda Pública pode ir a juízo pedir a revisão de decisão administrativa que lhe fora desfavorável, de que o art. 5º, inciso XXXV da nossa Carta Maior - XXXV – *A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito* - , possibilitaria tal prerrogativa à Fazenda Pública, pois a lesão ao direito foi sanada pela própria Fazenda, e não pode essa entender que tem o direito de se “*autocontestar*” e discordar de decisão que proferiu, por pretensa lesão a um direito que teria e que ela própria reconheceu que não o tem.

Mais a mais, o caput do art. 5º da Constituição, supracitado, determina que tais garantias serão concedidas aos “... *brasileiros e aos estrangeiros residentes no País* ...”, não se podendo

dizer que elas beneficiam a União Federal ou qualquer ramificação do Poder Público, por serem direitos pessoais.

O processo administrativo fiscal tem como finalidade confirmar ou não a validade de lançamento realizado pelo Fisco, levando-se em consideração os fatos de natureza tributária ofertados pelo contribuinte.

O resultado desse julgado, se favorável ao contribuinte, equivale a uma confissão do credor de que houve erro no lançamento, por parte da autoridade fiscal; porquanto, na via administrativa, a Fazenda Pública lança o tributo e julga, sendo ela também parte credora na demanda.

Ocorre que, pelo fato do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) decidir parte dos recursos que examina em favor dos contribuintes, ou seja, declara a precariedade/insubsistência dos lançamentos efetuados, a Fazenda Pública vem tentando de alguma forma desconstituir esses julgados.

Ora, essa é a missão final do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), conferir certeza ao lançamento.

Como demonstrado, nosso entendimento é no sentido de que não se deve conceder à Fazenda Pública o direito de recorrer à via judicial no intuito de desconstituir decisão administrativa que lhe fora desfavorável. Por esse motivo a Constituição Federal impõe, em defesa e proteção do contribuinte, princípios norteadores da atividade dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, que não podem ser deixados de lado.

Em contrapartida, entende-se que há a possibilidade de o Ministério Público Federal ingressar com Ação Civil Pública, quando ficar comprovado vício resultante de fraude, dolo, coação, simulação, ou se houver prova robusta de desvios éticos de comportamentos dos julgadores que participaram da decisão administrativa, contrária ou não à Fazenda Pública.

2.4.2 Voto de qualidade.

Chama-se de voto de qualidade a regra de desempate de votações em julgamentos que ocorrem no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Os processos, onde estão os litígios, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) são analisados por turmas paritárias, conforme seu regimento interno, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015⁶⁴:

Art. 1º O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, órgão

⁶⁴ <http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/regimento-interno/ricarf-multivigente-junho-2019-v2.pdf>

colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª (primeira) instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Essa paridade ocorre com as turmas contendo metade dos conselheiros indicados pelos contribuintes e a outra metade indicada pelo Ministério da Economia.

Art. 23. As Turmas de Julgamento são integradas por 8 (oito) conselheiros, sendo 4 (quatro) representantes da Fazenda Nacional e 4 (quatro) representantes dos Contribuintes.

Esses conselheiros devem possuir notório conhecimento, conforme dispões a portaria citada:

Art. 29. A indicação de candidatos a conselheiro recairá:

I - no caso de representantes da Fazenda Nacional, sobre Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB), em exercício no cargo há pelo menos 5 (cinco) anos;

II - no caso de representantes dos Contribuintes, sobre brasileiros natos ou naturalizados, com formação superior completa, registro no respectivo órgão de classe há, no mínimo, 3 (três) anos, notório conhecimento técnico, e efetivo e comprovado exercício de atividades que demandem conhecimento nas áreas de direito tributário, processo administrativo fiscal e tributos federais.

Consta no regimento interno, ainda, a paridade de representações e a forma antiga de decisão caso a contagem de votos termine empatada:

Art. 54. As turmas só deliberarão quando presente a maioria de seus membros, e suas deliberações serão tomadas por maioria simples, cabendo ao presidente, além do voto ordinário, o de qualidade.

As presidências dos colegiados são ocupadas por representantes da Fazenda Nacional, Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil:

Art. 11. A presidência do CARF será exercida por conselheiro representante da Fazenda Nacional.

...

Art. 12. A presidência das Seções e das Câmaras será exercida por conselheiro representante da Fazenda Nacional.

...

Art. 14. Os presidentes e os vice-presidentes das Câmaras serão designados, respectivamente, dentre os conselheiros representantes da Fazenda Nacional e os representantes dos Contribuintes.

Parágrafo único. O presidente e o vice-presidente das turmas ordinárias serão designados, respectivamente, dentre os conselheiros representantes da Fazenda Nacional e dos Contribuintes que as compõem.

Então o que ocorria era que, até recentemente, caso a contagem de votos terminasse empatada o Presidente do colegiado, representante da Fazenda Nacional Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, votava novamente.

É bom ressaltar que esse voto não era automático a favor da Fazenda Nacional. Tudo dependeria da convicção do Presidente.

Essa forma de votação existia há dezenas de anos, estando presente no anteprojeto de elaboração do Código Tributário Nacional, elaborado por Rubens Gomes de Sousa, nos seguintes termos:

Art. 347. O recurso voluntário será julgado pelo Conselho Regional, na forma prevista no respectivo Regulamento, por maioria de votos, prevalecendo em caso de empate o voto mais favorável ao autuado, se se tratar de processo iniciado por auto de infração, e decidindo o Presidente pelo voto de qualidade, se se tratar de processo iniciado por petição da parte.

Cabe esclarece que naquela época o auto de infração era por descumprimento de obrigação acessória, de fazer ou não fazer, e a defesa de cobrança de tributo ocorria por petição da parte.

Portanto, desde 1954, quando se finalizou os trabalhos do anteprojeto do Código Tributário Nacional, já existia a sistemática do voto de qualidade.

Ocorre que houve, recentemente, alteração nesta sistemática.

A Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, resultante da conversão da Medida Provisória nº 899, de 2019, e que dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002, trouxe a seguinte determinação, por iniciativa de alterações efetuadas pelo Poder Legislativo:

Art. 28. A Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 19-E:

...

“Art. 19-E. Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte.”.

Devido a confusa redação, transcreveremos a legislação citada.

Decreto 70.235/1972:

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

...

§ 9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Portanto, com o disposto na Lei 13.988/2020 a sistemática do voto de qualidade foi extinta, vigorando, a partir da vigência da citada Lei, que quando a votação terminar empatada a razão será favorável ao contribuinte.

Após essa mudança – em sistemática histórica – ocorreram vários pronunciamentos, favoráveis e contrários.

Hugo de Brito Machado Segundo, em artigo publicado na Revista Consultor Jurídico, 6 de maio de 2020⁶⁵, intitulado “A Lei 13.988/20 e o fim do voto de qualidade no CARF”, após analisar e se pronunciar que nenhuma ilegalidade há no trâmite legislativo da construção da Lei 13.988/2020, assim como na questão material disposta, assim se pronuncia:

⁶⁵ <https://www.conjur.com.br/2020-mai-06/consultor-tributario-lei-1398820-fim-voto-qualidade-carf>

“É preciso mudar essa cultura, de manter exigências de validade duvidosa e transferir sempre ao Judiciário a tarefa de as invalidar. Além de desigual, pois nem todos têm fôlego para prosseguir na discussão, e de asoberbar desnecessariamente juízes e tribunais, a medida é covarde: não se assumem responsabilidades, as quais são sempre dos juízes. “Para se preservar”, autoridades chegam mesmo a cometer os maiores absurdos, e até aconselham suas vítimas a procurar a tutela jurisdicional para resolvê-los. Nesse contexto, o in dubio pro contribuinte da Lei 13.988 é um pequeno, mas importante, passo rumo à correção dessa visão, que, embora equivocada, permeia toda a sociedade brasileira.”

Ou seja, o autor é favorável à alteração.

No mesmo sentido se posicionam Rafael Gregorin e Ricardo Zequi Sitrângulo, em artigo intitulado “O fim do voto de qualidade no Carf e a ADI nº 6.399/DF”⁶⁶, constante da Revista Consultor Jurídico, de 18 de setembro de 2020, que concluem:

“Finalmente, vale destacar que a nova norma tende a corrigir o resultado de alguns julgamentos que, seja pelo valor ou por pressão política, acabaram sendo decididos a favor do Fisco e, conseqüentemente, obrigaram os contribuintes a iniciar inúmeras disputas judiciais com a apresentação de garantias milionárias, indo de encontro à estratégia do próprio governo de redução do contencioso e do crescimento econômico do país.”

Já Allan Marcel Warwar Teixeira, em artigo intitulado “Considerações sobre a fatídica extinção do voto de qualidade no CARF”⁶⁷, publicado na Revista Consultor Jurídico, em 1 de outubro de 2020, é contrário à alteração, conforme abaixo:

“A mudança na prática transfere a palavra final nas questões mais polêmicas, sobretudo envolvendo altos valores, para os conselheiros representantes dos contribuintes — agentes honoríficos indicados pelas confederações econômicas e que exercem suas funções de julgadores de forma precária. Isto se afirma porque, quando se diz que um julgamento se deu por voto de qualidade no Carf, já se presume, apesar de algumas exceções, o empate homogêneo, isto é, que todos os conselheiros dos contribuintes votaram pela exoneração da cobrança, enquanto os representantes da Fazenda, pela manutenção [2]. Nesse cenário, diante da precariedade com que os conselheiros representantes dos contribuintes exercem os mandatos — de apenas dois anos com limite de recondução, mal remunerados, impedidos de advogar e sem as mínimas garantias possuídas por agentes públicos concursados —, o Carf pode transformar-se, no médio ou longo prazo com o fim do voto de qualidade em favor da Fazenda, em algo bem pior do que já o foi à época da deflagração da dita operação zelotes.”

Outras posições foram proferidas no sítio da internet “Migalhas”, no artigo “Polêmico voto de qualidade no CARF: veja opinião de especialistas”⁶⁸.

Nesse artigo foram expostas as seguintes opiniões:

O advogado Carlos Amorim, do Martinelli Advogados, diz que não enxerga uma saída imediata do ponto de vista de estrutura para se alterar a forma como se dá o desempate no Carf. Contudo, ele ressalta que, em casos questionados na Justiça, tem-se interpretado de forma mais favorável ao contribuinte.

...

O conselheiro do Carf Diego Diniz Ribeiro acredita que o voto de qualidade é fundamental para a manutenção da instância administrativa, já que, se for extinto, se abrirá margem para que as procuradorias da Fazenda possam judicializar demandas

⁶⁶ <https://www.conjur.com.br/2020-set-18/gregorin-sitrangulo-fim-voto-qualidade-carf>

⁶⁷ <https://www.conjur.com.br/2020-out-01/allan-teixeira-fatidica-extincao-voto-qualidade-carf>

⁶⁸ <https://migalhas.uol.com.br/quentes/283472/polemico-voto-de-qualidade-no-carf-veja-opiniao-de-especialistas>

nas quais foram derrotadas em âmbito administrativo. Assim, a alteração fomentaria a judicialização de demandas em desfavor do contribuinte.

...

Carlos Daniel Neto, também conselheiro do Carf, minimiza a polêmica de que o instituto desfavorece o contribuinte. Em seu entendimento, ao se questionar o voto de qualidade abre-se margem para que a matéria seja discutida pela PGFN na esfera judicial.

Em nosso entender o voto de qualidade no CARF e a coisa julgada administrativa somente a favor dos sujeitos passivos formavam um binômio de equilíbrio no processo administrativo fiscal.

O Princípio “in dubio pro reo”, conhecido como princípio do favor do rei, significa que em caso de dúvidas interpreta-se a legislação em favor do acusado.

Esse Princípio nasceu para a garantia da liberdade, que deve prevalecer sobre a pretensão punitiva do Estado, por isso é de aplicação no Direito Penal.

Não é esse o caso, cobrar tributo não é sanção, conforme consta do próprio Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Poderia, como previu Rubens Gomes de Sousa, aplicar esse Princípio nas autuações por descumprimento de obrigação acessória (fazer ou não fazer), assim como na redução da multa de ofício, pois se constituem em punição, mas nunca na exigência de tributos.

Portanto, como dito, o sistema que estava equilibrado agora está em desequilíbrio.

Conforme a posição de especialistas acima, abre-se a possibilidade da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional questionar as decisões que terminarem empatas e forem a favor dos sujeitos passivos.

Devido a isso, espera-se que todos atores do processo administrativo fiscal reflitam e alterem a posição atual, provocada pela Lei 13.988/2000.

3 – A LITIGÂNCIA ADMINISTRATIVA

Litigar, segundo dicionário da internet⁶⁹ significa:

verbo transitivo direto

[Jurídico] colocar alguma coisa em litígio, por meio da contestação da posse de outrem: litigar uma propriedade.

verbo transitivo indireto e intransitivo

[Jurídico] possuir litígio (conflito): litigar sobre um imóvel; depois de conselhos especializados, decidiu litigar.

Contestar (algo) através de disputa; contender: os mais prejudicados pelas enchentes litigam por melhorias no barro; os dois partidos litigam há muito tempo; dúvidas litigavam em sua mente.

Etimologia (origem da palavra litigar). Do latim litigare, disputar.

Já no Dicionário Jurídico⁷⁰ litigar significa: “*empenhar-se em questões no juízo contencioso, demandar*”.

Esse é o sentido que estamos tratando neste estudo.

A litigância, a disputa entre os sujeitos passivos e a Fazenda Nacional, os contribuinte e o Estado, ocorre nos ditames do processo administrativo fiscal e demonstra que uma das partes, os sujeitos passivos, estão contestando as ações, as definições, as interpretações da administração tributária, já que administrativamente não é permitido contestar a validade de uma Lei, pois não há competência na área administrativa para ignorar ou desqualificar disposição legal.

Neste capítulo se verificará os números do contencioso administrativo federal, da litigância, em quantidade de processos e seus respectivos valores.

Após será feita análise sobre dois pontos que incrementam a litigância:

- *. a segurança jurídica nas determinações legais sobre quais são os fatos geradores tributáveis; e
- *. A perseverante política de concessão de parcelamentos dos créditos tributários em litígio.

Sobre esses dois pontos serão apresentadas propostas para diminuir os motivos que geram a litigância, já que o presente trabalho é de curso voltado a políticas públicas e a redução da litigância tributária é uma importante política, ainda mais em uma país tão carente de recursos para atendimento dos cidadãos.

⁶⁹ <https://www.dicio.com.br/litigar/>

⁷⁰ NETO, José Oliveira. Dicionário Jurídico. Terminologia jurídica e Latim forense. 3ª edição, EDJUR/Leme. SP. Edição 2008. p. 365.

3.1 - Dados atuais

Como já esclarecido, são três as instâncias no processo administrativo fiscal, no contencioso fiscal:

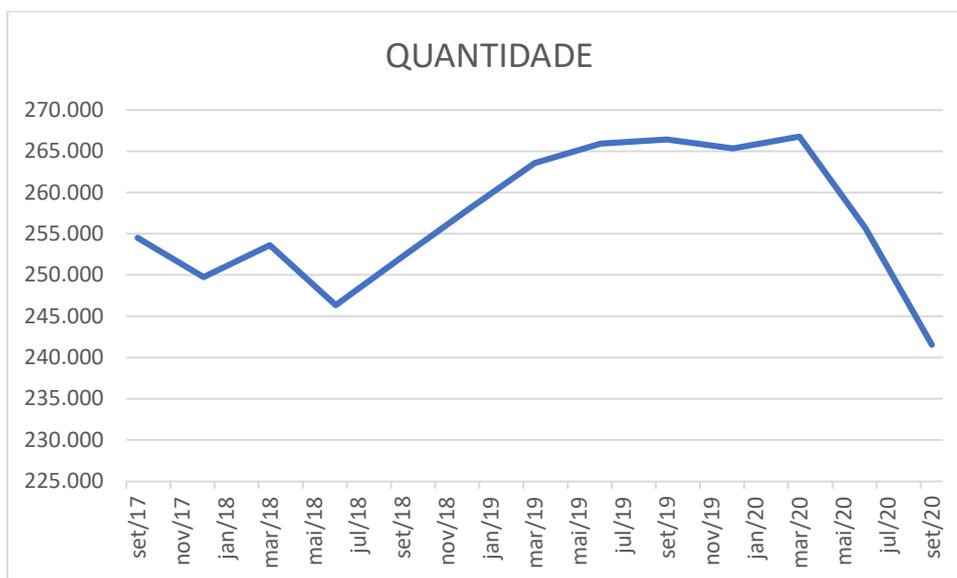
1ª. A primeira instância ocorre nas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, as chamadas DRJ, que julga, em síntese, impugnações dos sujeitos passivos contra os lançamentos, as autuações, proferindo acórdãos de primeira instância;

2ª. A segunda instância ocorre nas turmas ordinárias do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o CARF, que julgam recursos voluntários dos sujeitos passivos contra o decidido pelas DRJ em seus acórdãos; e

3ª. A terceira instância, ou instância especial, ocorre nas Câmaras Superiores de Recursos Fiscais, CSRF, que julgam recursos especiais, dos sujeitos passivos ou da Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN), contra decisões das turmas ordinárias do CARF, que deram interpretação divergente a decisão vigente proferida por outro colegiado, ou seja, funciona para pacificar interpretações da legislação.

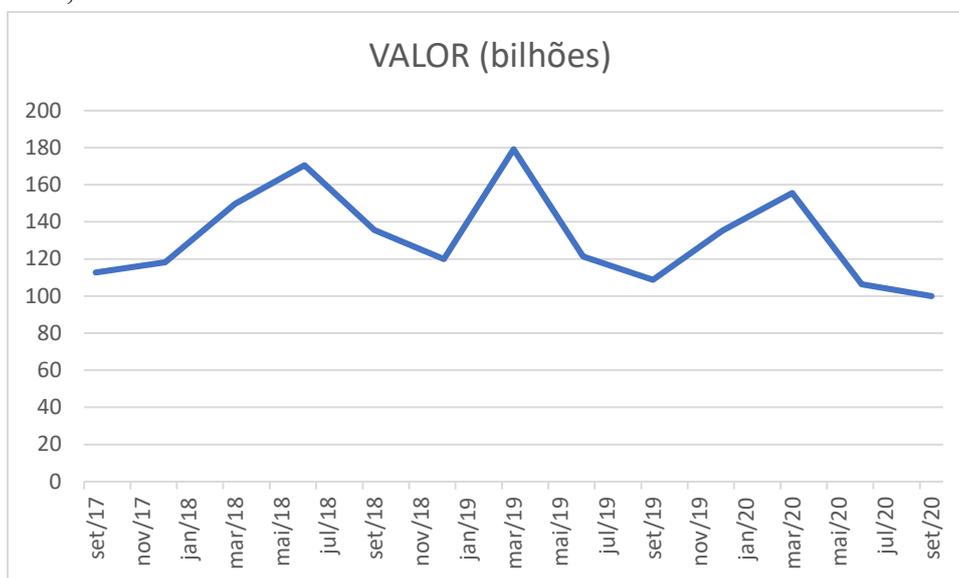
Na primeira instância – composta pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento - temos em quantidades de processos uma pequena diminuição em três anos, lembrando que em 2020 há uma pandemia e que os trabalhos externos (lançamentos) foram reduzidos.

Em setembro de 2017 tinha-se 254.504 processos em estoque. Já em setembro de 2020 esse número caiu para 241.543 processos, uma diminuição, na pandemia, de cerca de 5%.



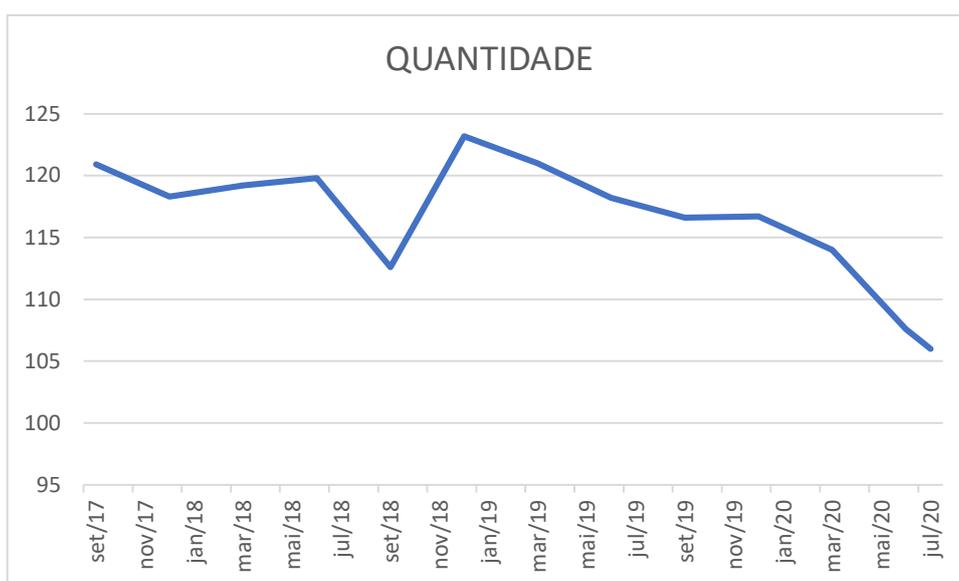
Na primeira instância, em valores, o estoque de processos também variou.

Em setembro de 2017 tinha-se em estoque de processos o valor de R\$ 112,7 bilhões Já em setembro de 2020 esse valor caiu para R\$ 100,1 bilhões, uma diminuição, na pandemia, de cerca de 12,2%.



Nas segunda e terceira instâncias⁷¹ – composta por processos que se encontram nas turmas ordinárias e nas Câmaras Superiores de Recursos Fiscais da CARF - temos em quantidades de processos uma pequena diminuição em três anos, lembrando que em 2020 há uma pandemia e que os trabalhos externos (lançamentos) foram reduzidos.

Em setembro de 2017 tinha-se cerca de 120,9 mil processos em estoque. Já em julho de 2020 esse número caiu para cerca de 106 mil processos, uma diminuição, na pandemia, de cerca de 12%.



⁷¹ <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais>

Nas segundas e terceiras instâncias, em valores, o estoque também variou.

Em setembro de 2017 tinha-se em estoque de processos o valor de R\$ 654 bilhões Já em julho de 2020 esse valor caiu para R\$ 606 bilhões, uma diminuição, na pandemia, de cerca de 7%.

O dado que fica para reflexão, ainda mais em um país carente de recursos para a implementação de políticas públicas, é que há, atualmente, cerca de R\$ 700 Bilhões em estoque nas instâncias do processo administrativo fiscal.

O valor refere-se a cerca de 10% do Produto Interno Bruto do País.

Portanto, políticas públicas devem ser implementadas, perseverantemente, para que esse valor seja reduzido e os recursos ingressem nos cofres públicos de maneira muito mais célere.

Serão apresentadas, adiante, duas propostas para diminuir a litigiosidade tributária administrativa.

3.2 – A segurança jurídica e a litigância administrativa.

A litigância nasce da discordância de definições. No presente caso, nasce, em parte, da discordância do que o Fisco compreende como tributável, com os sujeitos passivos discordando dessa definição.

Para que esse antagonismo de interpretações diminua, faz-se necessário que se tenha segurança jurídica na definição dos fatos geradores tributários.

3.2.1 – Definição.

A segurança jurídica, pela clareza e precisão do que é obrigatório, proibido ou permitido, é essencial para que os contribuintes arquem com suas obrigações tributárias e para que o Estado exija o que é determinado pelo legislador, evitando-se arbitrariedades.

Nesse sentido, segundo a concepção de Hans Kelsen:

“O princípio da segurança jurídica é o ato de conhecer e interpretar a norma, afirmando que o grau de segurança é inversamente proporcional à quantidade de significados possíveis. Em sua concepção, uma norma que se constituísse de apenas um significado é a materialização da segurança jurídica de maneira plena e um dos papéis da Teoria do Direito consistia em limitar os sentidos da norma.”⁷²

Já para Canotilho, o princípio geral da segurança jurídica pode ser formulado do seguinte modo:

“O indivíduo tem como direito poder confiar em que aos seus atos ou às decisões públicas incidentes sobre os seus direitos, posições ou relações jurídicas alicerçados

⁷² KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

*em normas jurídicas vigentes e válidas por esses atos jurídicos deixados pelas autoridades com base nessas normas se ligam os efeitos jurídicos previstos e prescritos no ordenamento jurídico*⁷³.

André Ramos Tavares, faz menção a três elementos essenciais da segurança jurídica: *a) a necessidade de certeza, de conhecimento do Direito vigente e de acesso ao conteúdo desse Direito; b) a possibilidade de conhecer, de antemão, as consequências pelas atividades e pelos atos adotados; e c) a estabilidade da ordem jurídica.*⁷⁴

Já para Humberto Ávila⁷⁵ a segurança jurídica deve ser conceituada sobre três aspectos:

1. **Segurança jurídica como um fato:** por esse aspecto a segurança jurídica refere-se a um estado de fato, a uma realidade de possível constatação. É um estado de previsibilidade e certeza, de maneira concreta, dos desdobramentos jurídicos dos atos e condutas praticados;
2. **Segurança jurídica como um valor:** a segurança jurídica é relacionada a um estado ideal de existência do ordenamento jurídico, sendo cotejada e dimensionada por um juízo axiológico de valores previamente estabelecidos; e
3. **Segurança jurídica como uma norma princípio:** a segurança jurídica é uma prescrição normativa, norma jurídica da espécie norma princípio.

Conforme deixam claro os juristas citados, a segurança jurídica é extremamente necessária na relação do Estado com os cidadãos, por isso, como Política Pública, faz-se necessário que se mantenha perseverante e reiterada observação se as legislações que obrigam os contribuintes a arcar com tributos estejam com alto grau de clareza e precisão.

Para tanto, será verificado caso exemplar onde a segurança jurídica gera litígio.

3.2.2 – O caso da Participação nos Lucros e Resultados.

A Participação nos Lucros e Resultados (PLR) é um direito dos trabalhadores, com fundamento constitucional:

Constituição Federal/1988:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

...

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

⁷³ CANOTILHO, J. J. Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. Coimbra: Almedina, 2002. p. 257-266

⁷⁴ TAVARES, André Ramos. Curso de Direito Constitucional. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 728-733.

⁷⁵ ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 255.

Para disciplinar esse direito surgiu a Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que dispôs sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e deu outras providências, com as seguintes determinações:

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

...

§ 4º Quando forem considerados os critérios e condições definidos nos incisos I e II do § 1º deste artigo: (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

I - a empresa deverá prestar aos representantes dos trabalhadores na comissão paritária informações que colaborem para a negociação; (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

II - não se aplicam as metas referentes à saúde e segurança no trabalho. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

§ 1º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil. (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

§ 4º A periodicidade semestral mínima referida no § 2º poderá ser alterada pelo Poder Executivo, até 31 de dezembro de 2000, em função de eventuais impactos nas receitas tributárias.

§ 5º A participação de que trata este artigo será tributada pelo imposto sobre a renda exclusivamente na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos, no ano do recebimento ou crédito, com base na tabela progressiva anual constante do Anexo e não integrará a base de cálculo do imposto devido pelo beneficiário na Declaração de Ajuste Anual. (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

§ 6º Para efeito da apuração do imposto sobre a renda, a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa será integralmente tributada com base na tabela progressiva constante do Anexo. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

§ 7º Na hipótese de pagamento de mais de 1 (uma) parcela referente a um mesmo ano-calendário, o imposto deve ser recalculado, com base no total da participação

nos lucros recebida no ano-calendário, mediante a utilização da tabela constante do Anexo, deduzindo-se do imposto assim apurado o valor retido anteriormente. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

§ 8º Os rendimentos pagos acumuladamente a título de participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa serão tributados exclusivamente na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos, sujeitando-se, também de forma acumulada, ao imposto sobre a renda com base na tabela progressiva constante do Anexo. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

§ 9º Considera-se pagamento acumulado, para fins do § 8º, o pagamento da participação nos lucros relativa a mais de um ano-calendário. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

§ 10. Na determinação da base de cálculo da participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados, poderão ser deduzidas as importâncias pagas em dinheiro a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial, de acordo homologado judicialmente ou de separação ou divórcio consensual realizado por escritura pública, desde que correspondentes a esse rendimento, não podendo ser utilizada a mesma parcela para a determinação da base de cálculo dos demais rendimentos. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

§ 11. A partir do ano-calendário de 2014, inclusive, os valores da tabela progressiva anual constante do Anexo serão reajustados no mesmo percentual de reajuste da Tabela Progressiva Mensal do imposto de renda incidente sobre os rendimentos das pessoas físicas. (Incluído dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que dispôs sobre a organização da Seguridade Social, instituiu Plano de Custeio, e deu outras providências trouxe regra sobre quando incidiria contribuição previdenciária sobre a PLR:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

...

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

...

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

O salário de contribuição é o fato gerador e a base de cálculo de incidência tributária.

Pela leitura da legislação acima se a PLR for paga de acordo com a lei específica, (Lei 10.101/2000, acima), não haverá incidência de tributação, caso seja paga em desacordo haverá tributação.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão responsável, nas Câmaras Superiores de Recursos Fiscais (CSRF), em pacificar a interpretação da legislação tributária federal, possuía, até recentemente, jurisprudência sólida a respeito de não tributar a PLR quando as metas fossem acordadas antes do respectivo pagamento dos valores, conforme acórdão abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/01/2006, 01/03/2006 a 31/03/2006, 01/12/2006 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR). ANTERIORIDADE DE CONVENÇÃO COLETIVA, ACORDO COLETIVO OU NEGOCIAÇÃO COLETIVA. NECESSIDADE. INEXISTÊNCIA DE PRAZO FIXADO EM LEI. ACORDO FIRMADO DURANTE O PERÍODO DE AFERIÇÃO DAS METAS ATENDE AOS REQUISITOS LEGAIS.

A Lei 10.101/2000 exige que o fechamento do acordo para o pagamento da PLR ocorra antes do pagamento e ao menos durante o período de aferição dos critérios adotados para fixação do direito subjetivo dos trabalhadores.

Referida lei não estabelece, contudo, prazo mínimo necessário entre o fechamento do acordo e o pagamento da PLR, não cabendo ao interprete fazê-lo. (CSRF, Acórdão 9202-003.429 – 2ª Turma, 22 de outubro de 2014, Relator Gustavo Lian Haddad).

Ocorre que recentemente a CSRF alterou seu entendimento, definindo que as metas e o acordo têm que ser acordados antes do ano calendário.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE APURAÇÃO.

As regras para percepção da PLR devem constituir-se incentivo à produtividade. Regras estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional.

HIRING BONUS. VERBA DECORRENTE DO CONTRATO DE TRABALHO, COMPONENTE DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

A verba paga a título de hiring bonus é decorrente do contrato de trabalho. Essa verba não tem natureza de verba eventual, por não estar relacionada a caso fortuito e, ao contrário, sendo esperada desde a contratação, deve compor o salário de contribuição. (CSRF, Acórdão 9202-004.308 – 2ª Turma, 22 de julho de 2016, Relator Luiz Eduardo De Oliveira Santos).

Portanto, verifica-se a insegurança jurídica vivida por contribuintes, que não conseguem saber qual interpretação dar a norma tributária, incidência ou não incidência.

Registre-se que em 2019 o governo editou a Medida Provisória 905, em 11 de novembro, que buscava definir a questão.

“Art. 2º...

I - comissão paritária escolhida pelas partes; (Produção de efeitos)

§ 3-A. A não equiparação de que trata o inciso II do § 3º não é aplicável às hipóteses em que tenham sido utilizados índices de produtividade ou qualidade ou programas de metas, resultados e prazos. (Produção de efeitos)

§ 5º As partes podem: (Produção de efeitos)

I - adotar os procedimentos de negociação estabelecidos nos incisos I e II do caput e no § 10º simultaneamente; e

II - estabelecer múltiplos programas de participação nos lucros ou nos resultados, observada a periodicidade estabelecida pelo § 1º do art. 3º.

§ 6º Na fixação dos direitos substantivos e das regras adjetivas, inclusive no que se refere à fixação dos valores e à utilização exclusiva de metas individuais, a autonomia da vontade das partes contratantes será respeitada e prevalecerá em face do interesse de terceiros. (Produção de efeitos)

§ 7º Consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado: (Produção de efeitos)

I -- anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e

II - com antecedência de, no mínimo, noventa dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação.

Infelizmente a medida provisória perdeu a validade, por falta de apreciação do Poder Legislativo.

Fica, portanto, evidenciado como a ausência de segurança jurídica fomenta a litigiosidade tributária.

Agora veremos proposta para corrigir essa distorção.

3.2.3 –Proposta.

Como já ficou registrado, são as CSRF quem pacificam a interpretação da legislação tributária federal, pois analisam decisões que deram interpretação divergente a dispositivo legal.

As Câmaras Superiores de Recursos Fiscais (CSRF), do CARF, são um órgão colegiado e paritário, com metade de seus membros indicados pela Fazenda Nacional e a outra metade indicada por representantes dos contribuintes.

Por vezes as deliberações das CSRF terminam em empate, demonstrando, com clareza, a existência de duas interpretações quanto a mesma norma.

Caso esse empate se repita em outras votações fica demonstrado que há duas interpretações possíveis a uma mesma regra, o que prova a ausência de segurança jurídica na tributação.

Quem pode solucionar esse impasse é o Poder Executivo, pela emissão ou proposição de uma norma interpretativa, como foi a medida provisória 905/2019, por exemplo.

Só que a cúpula do Poder Executivo, responsável pela elaboração dessas normas interpretativas, não acompanham as votações das CSRF, no CARF, necessitando de informação para adotar as medidas

Assim, propõe-se essa medida legislativa:

Art. Em caso de empate nas decisões de Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), na mesma matéria, por três vezes em um período de 01 (um) ano, o Presidente do CARF deve informar ao Ministro da Economia a divergência de interpretação da legislação tributária federal.

§ 1º O Ministro da Economia deve adotar as medidas para expedição de legislação interpretativa, para dirimir o impasse interpretativo.

§ 2º A ausência de qualquer medida constante neste artigo será motivo de responsabilização funcional.

Essa proposta visa que instância julgadora do processo administrativo fiscal tenha mais uma função, a de dar retorno ao Poder Executivo sobre o grau de segurança jurídica das disposições legais, a fim de que medidas corretivas sejam implementadas e o litígio diminua.

Agora serão analisados os efeitos que os reiterados parcelamentos produzem no litígio do processo administrativo fiscal.

3.3 – Os parcelamentos e a litigância administrativa.

Antes de iniciarmos esse capítulo deve-se recordar que a empresa existe com uma única finalidade: alcançar lucros, sempre maiores com o passar do tempo.

Para tanto só há dois caminhos, reduzir despesas ou aumentar receitas, podendo combinar as duas ações.

Nesse contexto fático deve-se analisar os parcelamentos de dívidas, inclusive tributárias, como é o objeto desse estudo.

Se o empresário analisar os dados e verificar que a inadimplência tributária é mais favorável do que o adimplemento, devido à concessão de parcelamentos pelo governo, será essa a decisão tomada.

Com o inadimplemento tributário surge a obrigatoriedade do Fisco efetuar o lançamento, para cobrar o crédito tributário, que, com a impugnação, faz surgir o litígio no âmbito do processo administrativo fiscal.

Essa será a análise que será realizada, se atualmente vale a pena o empresário ficar inadimplente com suas obrigações tributária principais, aguardando um parcelamento.

3.3.1 – Histórico.

O parcelamento é modalidade de quitação a prazo do crédito tributário e está previsto no Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

...

VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

...

Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 1o Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2o Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 3o Lei específica disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

§ 4o A inexistência da lei específica a que se refere o § 3o deste artigo importa na aplicação das leis gerais de parcelamento do ente da Federação ao devedor em recuperação judicial, não podendo, neste caso, ser o prazo de parcelamento inferior ao concedido pela lei federal específica. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

O parcelamento é conceituado como de dois tipos: a) convencional; e b) especial.

O parcelamento convencional é àquele já previsto na legislação, fixo com o passar do tempo e para tributos federais está disciplinado na Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002:

Para registro, nesse parcelamento a quantidade máxima de parcelas é de sessenta parcelas mensais, não há redução de juros e multas para quem parcelar seus créditos e os juros são os estabelecidos pela taxa SELIC.

Já os chamados parcelamentos especiais são os que surgem por determinação política, com condições diferenciadas às contidas no parcelamento convencional.

Estudo realizado pela Receita Federal do Brasil⁷⁶ (RFB), de 29 de dezembro de 2017, intitulado “Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais”, traz importantes informações e conclusão sobre a concessão desses parcelamentos.

Segundo o estudo, desde 1999 se concederam cerca de 40 parcelamentos especiais.

Muitos desses parcelamentos concederam desconto nas multas e juros, alcançando, inclusive, 100% de desconto.

Ou seja, o contribuinte inadimplente pagou a mesma coisa que o contribuinte adimplente, só que parcelado.

Além dessa informação o estudo demonstra que pouquíssimos optantes pelo parcelamento se mantêm no programa, ingressando, possivelmente, para obter certidões de quitação com a Fazenda Nacional e logo depois saindo do programa, para esperar o seguinte ou ingressar em um mais benéfico.

O estudo afirma que: “*A certeza do próximo programa e a consequente possibilidade de rolar a dívida é mais atrativa do que qualquer redução oferecida.*”

Alguns parcelamentos são concedidos com previsão de juros simples, o que fez a RFB se pronunciar da seguinte forma:

*18. Ainda sobre a aplicação de **juros simples** sobre as parcelas dos parcelamentos, destaca-se que esta segue regramento diferenciado dos financiamentos concedidos pela União. Após o cálculo da parcela básica, sobre os valores das prestações seguintes incidirá juros simples calculados a partir do mês subsequente ao da consolidação até o mês anterior ao do pagamento, e de 1% relativamente ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado, ou seja, soma-se os juros diferentemente da metodologia dos juros compostos aplicados rotineiramente pela União em seus empréstimos concedidos, bem como nos financiamentos concedidos na iniciativa privada.*

*19. Em um parcelamento com grande prazo de pagamento, como é o caso das recentes reaberturas da Lei nº 11.941, de 2009, e de parcelamentos para entes federativos, com prazos de até 240 meses, **a aplicação de juros simples consiste em mais um benefício fiscal** comparando com a metodologia dos juros compostos, em virtude da redução expressiva da dívida do ente.*

*20. Cabe frisar ainda que a concessão reiterada de parcelamentos sob condições especiais criou uma certa **acomodação nos contribuintes, que não se preocupam mais em liquidar suas dívidas**. Em relação às opções pelas modalidades de parcelamentos especiais descritas no item 7, verifica-se que um grupo importante de contribuintes participou de 3 ou mais modalidades, o que caracteriza **utilização contumaz deste tipo de parcelamento**.*

⁷⁶ <https://receita.economia.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>

Ou seja, a RFB comprova e registra que a opção pelos parcelamentos é uma decisão empresarial melhor do que a de arcar em dia com a obrigação tributária.

A RFB continua seu estudo citando dezenas de países em que essa política não existe, sendo uma realidade nacional isolada.

Por fim, a RFB conclui que:

*28. A instituição de modalidades especiais de parcelamento de débitos, com reduções generosas de multas, juros, e também encargos legais cobrados quando da inscrição em Dívida Ativa da União vem **influenciando de forma negativa o comportamento do contribuinte no cumprimento voluntário da sua obrigação**, evidenciando assim uma cultura de inadimplência. A Figura 1 a seguir demonstra que o passivo tributário administrado pela RFB tem crescido fortemente nos 4 últimos anos, evoluindo do patamar de R\$ 1,1 trilhão em janeiro de 2013 para aproximadamente R\$ 1,6 trilhão em dezembro de 2016, período em que foram editados vários parcelamentos especiais. A Figura 1 mostra ainda a evolução do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) no mesmo período. Observa-se que, enquanto os créditos ativos tiveram um acréscimo de 51,59%, o IPCA variou 33,07%.*

...

*29. Os elevados percentuais de exclusão de contribuintes dos parcelamentos especiais e o expressivo aumento do passivo tributário administrado pela Receita Federal evidenciam que **os parcelamentos não são instrumentos eficazes para a recuperação do crédito tributário**, além de **causar efeitos deletérios na arrecadação tributária corrente**, posto que o contribuinte protela o recolhimento dos tributos na espera de um novo parcelamento especial. Frise-se que as regras oferecidas nesses programas tornam **muito mais vantajoso para o contribuinte deixar de pagar os tributos para aplicar os recursos no mercado financeiro**, já que num futuro próximo poderão parcelar os débitos com grandes descontos e outras vantagens. Caso opte por aplicar os recursos em títulos públicos, por exemplo, que são remunerados pelo Governo Federal pela taxa Selic (os mesmos juros cobrados sobre os débitos em atraso), essa opção será muito vantajosa para o contribuinte, pois ele poderá, num futuro próximo, resgatar esses títulos públicos e pagar à vista seus débitos, obtendo grande ganho devido aos descontos, inclusive dos mesmos juros adquiridos com a aplicação (que poderão até mesmo serem liquidados integralmente com PF/BCN).*

30. Portanto, conclui-se que a instituição de parcelamentos especiais não tem atingido os objetivos deles esperados: incrementar a arrecadação (diminuindo o passivo tributário) e promover a regularidade fiscal dos devedores, devendo qualquer medida proposta nesse sentido rejeitada.

A totalidade dos fatos narrados no estudo do órgão responsável pela administração tributária federal demonstram, de forma cabal, que estar adimplente com as obrigações tributárias principais é um péssimo negócio para as empresas, na busca de aumentar seus lucros.

Essa é a constatação.

3.3.2 – Proposta.

Como consta acima, a administração tributária federal está em uma situação difícil, pois seu próprio estudo constata que a inadimplência não é a melhor opção para os contribuintes.

Com a baixa inadimplência surge, devido aos consequentes lançamentos, o aumento da litigância na área administrativa tributária federal, gerando redução de ingresso de recursos, custos e uso de pessoal.

Faz-se necessário, portanto, que os parcelamentos não sejam mais atrativos para os contribuintes que possuem condições de arcar com suas obrigações tributárias principais.

Atualmente, conforme o art. 44, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a multa de ofício aplicada nos lançamentos parte de 75% do tributo cobrado.

Portanto, o valor quase dobra se o Fisco cobrar contribuinte inadimplente.

Esse percentual faz com que qualquer desconto dado nessa multa seja extremamente vantajoso.

Além do mais esse percentual é fixo, em qualquer fase do processo administrativo fiscal, o que faz com que a quitação ou parcelamento do crédito tributário exigido não seja atrativo para o sujeito passivo.

Assim, elabora-se uma proposta em que o percentual da multa de ofício nos lançamentos seja reduzido e que essa multa seja majorada conforme a fase do processo administrativo fiscal.

Além do mais, já se estabelece redução diversa no percentual das multas para os contribuintes que parcelarem ou pagarem suas dívidas.

Essa seria a redação proposta:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
I - de 20% (vinte por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 15% (quinze por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

§ 1º Sobre as multas acima haverá as seguintes majorações:

I - de 50% (cinquenta por cento), caso haja impugnação contra o lançamento por parte dos sujeitos passivos;

II - de 75% (setenta e cinco por cento), caso haja recurso ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, contra a decisão que julgou a impugnação dos sujeitos passivos;

III - de 100% (cem por cento), caso haja recurso às Câmaras Superiores de Recursos Fiscais;

IV - de 150% (cento e cinquenta por cento), quando o crédito estiver inscrito em Dívida Ativa:

§ 1º Na hipótese de parcelamento do crédito tributário exigido o montante da multa será reduzido em 50% (cinquenta por cento).

§ 2º Se houver pagamento do crédito tributário exigido o montante da multa será reduzido em 75% (setenta e cinco por cento).

§ 3º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 4º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pela sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

Dois esclarecimentos fazem-se necessários.

O percentual da multa de mora, devido a atrasos sem lançamentos, deve ser reduzido para ter lógica no sistema de aplicação de multas. Hoje, conforme o Art. 61, da Lei 9.430/1996,

esse percentual é de 20% (vinte por cento) e a proposta é que seja reduzido para 5% (cinco por cento).

O outro esclarecimento é que as áreas dos Poderes Executivo e Legislativo responsáveis pelas propostas de legislação devem adequar os enunciados acima à melhor técnica legislativa.

Assim, espera-se que essas medidas – majoração de alíquotas conforme a fase do processo administrativo fiscal e estabelecimento prévio de percentuais de redução da multa para parcelamentos e pagamentos – reduzam o litígio na esfera administrativa tributária federal, fazendo com que os recursos ingressem nos cofres públicos com maior celeridade.

4 – CONCLUSÃO.

O presente trabalho visou analisar a litigância administrativa tributária federal.

Para tanto preliminarmente foi sintetizada a fase da investigação fiscal e seu resultado, a exação fiscal.

Essa fase é de extrema importância, pois se trata da fase inquisitória, em que o Estado verifica, chega às suas conclusões e emite seu ato, ou não, sobre o adimplemento tributário dos sujeitos passivos.

A partir daí se demonstrou como se inicia e transcorre o processo administrativo fiscal, com suas instâncias de julgamento, suas características e os Princípios que devem ser obedecidos em seu trâmite.

Nesse sistema processual há a disputa administrativa entre sujeitos passivos e Estado, que deve ser pautada pela observância às determinações legais para a exigência dos tributos em litígio.

Também foram descritos aspectos relevantes para o correto entendimento da litigância administrativa tributária, como o histórico do contencioso administrativo, a experiência internacional, a decisão de que o recurso administrativo e o duplo grau de jurisdição são direitos fundamentais.

Ainda neste capítulo do trabalho foram tratados de dois assuntos de extrema controvérsia quando se discute litigância administrativa tributária federal.

Prosseguindo, foram apresentados os dados sobre a litigância administrativa tributária federal, que em valores hoje alcançam a casa dos setecentos bilhões de reais, cerca de dez por cento do Produto Interno bruto (PIB).

Ao final foram apresentados dois problemas que inflam a litigância tributária, a ausência de segurança jurídica na definição de alguns fatos geradores e os reiterados parcelamentos.

Para as duas questões foram apresentadas propostas de alteração na legislação, buscando mitigar a litigiosidade.

No presente trabalho se buscou uma reflexão sobre situação que merece atenção e correção por parte dos envolvidos: a litigiosidade administrativa tributária federal.

O Brasil é um país carente e necessita de recursos de forma célere para a implementação de políticas públicas.

Sabe-se que a diminuição da litigância administrativa tributária deve ser uma meta perseverantemente perseguida e novas abordagens podem e devem ser adotadas na busca desse objetivo.

Portanto, o presente trabalho não espera ser terminativo sobre todas as hipóteses para a correção desse problema, mas espera que seja um auxílio para tanto.

REFERÊNCIAS:

- ARRUDA, Luiz Henrique Barros de. *Processo administrativo fiscal*. 2. ed. atualizada. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1994.
- ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de processo administrativo tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado, 1988.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 2002.
- COELHO. Inocêncio Mártires Coelho. *Interpretação constitucional*. 3. ed. rev. e aument. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense.
- DELGADO, José Augusto. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Processo Administrativo Tributário. Pesquisas Tributárias – Nova Série 5*. São Paulo: RT – Revista dos Tribunais, 1999.
- GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Direito Tributário nos Estados Unidos*. São Paulo, SP. Lex Editora. 2004
- GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel; CINTRA, Antônio Carlos do Araújo. *Teoria geral do processo*. São Paulo: Malheiros, 1997.
- KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.
- KUNZLER, Ivo José. Os tribunais administrativos tributários no Brasil: a República, o Estado democrático de direito e a inconstitucionalidade do processo administrativo fiscal tributário frente aos princípios constitucionais. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v.24, n.129, p 289,317. jul./ago 2016
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais, 2018.
- MEDAUAR, Odete. *Processualidade no direito administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 1992.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- MICHELS, Gilson Wessler. *Processo administrativo fiscal: comentários e anotações ao Decreto nº 70.235/1972*. Versão 20. atual. até fev. 2015
- NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética.
- NORONHA, F. Magalhães. *Curso de direito processual penal*. São Paulo: Saraiva, 1974.
- RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Processo administrativo tributário*. 3. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008
- ROCHA, Sergio André. *Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2018.
- TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil*. 52. ed. São Paulo: Editora Forense, 2011.

VIZCAÍNO, Catalina García, (2011). *El Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus Instancias Inferiores y Superiores: en homenaje a los cincuenta años del Tribunal Fiscal de la Nación*. Segunda edición ampliada y actualizada. Buenos Aires: Abeledo Perrot,

XAVIER, Alberto. *Do Lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. totalmente reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense. 2001