

**Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP**

**O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL NO  
SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SUA  
EFICÁCIA PRÁTICA NO ÂMBITO FEDERAL**

**Pedro de Almeida Martins Filho**

**Brasília/DF  
2011**

Pedro de Almeida Martins Filho

# **O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SUA EFICÁCIA PRÁTICA NO ÂMBITO FEDERAL**

**Monografia apresentada como exigência parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas no curso de Pós Graduação *Lato Sensu* do Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP, sob a orientação do Professor Doutor Aroldo Mota.**

Brasília/DF  
2011

Pedro de Almeida Martins Filho

# **O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SUA EFICÁCIA PRÁTICA NO ÂMBITO FEDERAL**

**Monografia apresentada como exigência parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, com validade nacional, nos termos da Resolução CNE/CES nº 1, de 8 de junho de 2007, no curso de Pós Graduação *Lato Sensu* do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.**

Aprovado pelos membros da banca examinadora em \_\_/\_\_/\_\_, com menção\_\_\_\_(\_\_\_\_\_).

Banca Examinadora:

---

Presidente: Prof.

---

Integrante: Prof.

---

Integrante: Prof.

***Dedico este trabalho aos meus PAIS e à minha esposa ISABELA, fontes primárias das minhas forças. Pessoas que sempre incentivaram minha caminhada acadêmica.***

*“Aquele que duvida e não investiga torna-se não só infeliz mas também injusto”*

***Pascal***

## RESUMO

O processo administrativo fiscal brasileiro deve ter seu conceito e procedimento acuradamente analisado com o fito de que tenhamos uma constante melhoria nos seus trâmites e uma maior eficácia dentro do sistema normativo tributário brasileiro. Cabe ao pesquisador definir o exato momento de seu início e de seu encerramento, e as fases que ocorrem entre estes marcos. O início do processo se dá com o procedimento de lançamento tributário, seja ele feito pelo contribuinte por homologação, ou mesmo por iniciativa do sujeito ativo, que é a administração pública, através da realização de fiscalização, culminando com a notificação do lançamento ou com a lavratura de auto de infração. A primeira fase é a fase unilateral, não contenciosa, onde o Estado simplesmente cobra o tributo devido, através das competentes notificações para o pagamento. A segunda fase, que é bilateral por envolver o Estado e o contribuinte, quando este último exerce o direito de impugnação do crédito tributário constituído. Esta impugnação será julgada por uma das dezoito Delegacias de Julgamento da Receita Federal espalhadas pelo Brasil. Cabe ainda desta decisão mais um recurso que será direcionado ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Já dentro do CARF há a última possibilidade recursal com o oferecimento de recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, que tem poderes para prolatar a decisão definitiva e irrecorrível, encerrando-se assim o processo.

Palavras-chave: Direito Tributário; Processo Tributário; Processo Administrativo; Processo Administrativo Fiscal; Princípios Tributários; Fiscalização Tributária; Comunicação dos Atos; Contagem dos Prazos; Formação do Crédito Tributário; Recursos; Instâncias de Julgamento Administrativo; CARF.

# SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	08
1 CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL .....	12
1.1 Termo Inicial e Termo Final .....	12
1.2 Embasamento Legal e Âmbito de Atuação .....	13
1.3 Os Princípios Aplicáveis .....	17
1.3.1 Princípio do Devido Processo Legal .....	17
1.3.2 Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa .....	17
1.3.3 Princípio da Legalidade .....	18
1.3.4 Princípio da Segurança Jurídica .....	18
1.3.5 Direito de Petição .....	18
1.3.6 Princípio da Isonomia .....	19
1.3.7 Princípio da Publicidade dos Atos Processuais .....	19
1.3.8 Princípio da Moralidade .....	19
1.3.9 Princípio da Economia Processual .....	20
1.3.10 Princípio da Eficiência .....	20
1.3.11 Princípio da Verdade Material .....	20
1.3.12 Princípio da Verdade Formal .....	21
1.3.13 Princípio do Duplo Grau de Jurisdição .....	21
1.3.14 Princípio da Motivação .....	21
1.3.15 Princípio da Informalidade .....	21
1.3.16 Princípio da Oficialidade .....	22
1.3.17 Princípio da Presunção de Legitimidade .....	22
1.4 Fases do Processo Administrativo Fiscal .....	22
2 A FASE NÃO CONTENCIOSA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL .....	24
2.1 O Início do Procedimento .....	24
2.2 A Fiscalização e Seus Efeitos .....	25
2.3 O Comunicado dos Atos Processuais e A Forma de Contagem dos Prazos .....	28
2.4 Do Arrolamento dos Bens .....	31

3 A FASE CONTENCIOSA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – A FASE DE DEFESA .....	32
3.1 As Possibilidades de Atuação do Contribuinte e da Administração Pública sobre o Crédito Tributário Recém Formalizado e seus Efeitos .....	32
3.1.1 Do Cumprimento da Obrigação pelo Contribuinte .....	32
3.1.2 A Revelia .....	33
3.1.3 Revisão de Ofício do Lançamento .....	34
3.1.4 O Oferecimento de Impugnação .....	35
3.2 A Fase de Instrução do Processo .....	36
3.3 A Fase de Julgamento em Primeira Instância .....	38
3.3.1 As Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil e Os Julgadores .....	40
3.4 Os Recursos e As Instâncias de Julgamento .....	41
3.4.1 Recurso Voluntário e Recurso de Ofício .....	41
3.4.2 O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF .....	42
3.4.3 Os Embargos de Declaração Oposto contra decisões do CARF .....	43
3.4.4 O Recurso Especial no CARF .....	43
CONCLUSÃO .....	46
BIBLIOGRAFIA .....	48



## INTRODUÇÃO

A difícil tarefa que compreende a elaboração de uma monografia tem o seu início marcado quando da árdua e incansável escolha do tema a ser desmembrado. Desta feita, em face do perfil do autor, considerando a sua área de atuação profissional como advogado, bem como pelo fascínio atrativo deste tema que representa a pura atuação prática do jurista nas entranhas da administração pública, nos propomos à realização de uma abordagem do Processo Administrativo Fiscal - PAF no Sistema Tributário Brasileiro, dando-se ênfase à sua eficácia prática nas instâncias administrativas.

Inicialmente cabe a missão de localizar o processo administrativo fiscal dentro da ciência do direito. Para isso, destaque-se a missão do Estado como cérebro e artífice da sociedade, e portador da constante e histórica necessidade de ter receitas financeiras para ministrar com eficiência esta função. As receitas do Estado, como entidade soberana que é, partem, dentre outros da cobrança de tributos de seus cidadãos.

Destaca o tributarista cearense Hugo de Brito Machado (2003, p. 43):

*No exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. O poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta.*

Bem delineada está a função específica do Direito Tributário em analisar cientificamente a relação entre o Estado Soberano, em sua atividade fiscal, e os seus membros, sujeitos ao cumprimento de suas obrigações tributárias, sempre limitada e protegida pelo princípio da legalidade, com a atividade administrativa do Estado plenamente vinculada às normas determinantes, sendo inadmissível qualquer atividade discricionária na administração tributária.

A vinculabilidade da tributação vem a ser a mola mestra da atividade administrativa do Estado, quando este intenta a aplicação das normas de direito material, ou seja, todos os atos devem ser praticados com a observância das formalidades ali previstas, tudo com o fim de preservar o perfeito equilíbrio entre o poder estatal de obter suas receitas, sem que esta missão figure um exagerado abuso aos direitos do cidadão, o contribuinte.

Esta formalidade descrita em lei estabelece, portanto, todo o procedimento administrativo a ser tomado, e mais especificamente a norma determina ainda todas as formas do processo administrativo fiscal.

As regras analisadas neste trabalho pretendem tratar em especial a atividade administrativa tributária na esfera federal, não sendo descartadas as pertinentes observações que eventualmente venham à tona quanto às legislações específicas de estados, municípios ou do Distrito Federal.

O foco aqui exposto se propõe a averiguar o processo tributário na sua fase administrativa, desde a constituição do crédito e sua cobrança amistosa, até a sua última possibilidade de recurso, com a decisão definitiva transitada em julgado, sem a possibilidade de mais discussões administrativas.

Dentro deste conceito de valorização das decisões administrativas, requer-se uma máxima aproximação das mesmas com relação ao que vem sendo decidido na esfera judicial, tudo com o fim de redução das inúmeras ações ajuizadas para discussão de assuntos ligados à cobrança de tributos.

Neste diapasão, é de se verificar que o processo administrativo fiscal se inicia com a constituição do crédito tributário, através do lançamento tributário, seja ele por homologação, de iniciativa do contribuinte, ou por meio de atividade estatal, através da realização de fiscalização, resultando na notificação do lançamento tributário, ou

por intermédio da lavratura de auto de infração, ambos seguindo os ritos legais de intimação do contribuinte.

As principais fontes normativas que autorizam e regulam este processo são as seguintes: A Constituição Federal de 1.988, principalmente no que concerne à sua autorização e ao estabelecimento dos princípios norteadores, com destaque para o artigo 5º, incisos XXXV, LIV, LV, LVI, LX; A Lei Federal nº 9.784, de 20 de janeiro de 1.999, que estabelece as regras gerais dos processos administrativos; por fim o decreto nº 70.235, de 6 de março de 1.972, que regula na forma de norma específica o PAF. Evidente que no presente trabalho objetamos esmiuçar de forma mai detalhada o decreto específico do PAF, mas merece especial destaque também a Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Não há que se falar em processo sem partes. Para tanto, necessário que prevaleça nessa relação instrumental os princípios do contraditório e da ampla defesa, bem como o do devido processo legal. Mas também são destaques específicos no trato do PAF os princípios da Legalidade, da Segurança Jurídica, do Direito de Petição, da Isonomia, da Publicidade dos Atos Processuais, da Moralidade, da Economia Processual, da Eficiência, da Verdade Material, Princípio da Verdade Formal, Princípio do Duplo Grau de Jurisdição, da Motivação, da Informalidade, Princípio da Oficialidade, e o princípio da Presunção de Legitimidade

O PAF se divide em duas fases principais a conhecer. A primeira, fase não contenciosa, de caráter unilateral onde o estado constitui o crédito tributário, e monta a sua exigência em face do contribuinte. Nesta fase a administração pública usa de seus meios para realizar a fiscalização no cumprimento da obrigação tributária. Essa fiscalização tem caráter formal e defino em lei. E como resultado desta fiscalização poderá notificar o contribuinte do lançamento ou mesmo lavrar contra o mesmo um auto de infração, com a aplicação das penalidades cabíveis. Ocorre a intimação do responsável e abre-se então o prazo para o oferecimento de impugnação.

Já na segunda fase, de natureza contenciosa e caráter bilateral, tem seu nascedouro no oferecimento de defesa pela contribuinte. Via de regra, esta defesa será julgada em primeira instância por uma das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil, e em segunda instância pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Já dentro do CARF o processo ainda está sujeito à possibilidade de recurso especial direcionado à Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF. Sendo esta a sua última instância administrativa. A decisão proferida pela CSRF tem eficácia definitiva no âmbito administrativo, e encerra o procedimento.

A análise de todo este trâmite segue de forma mais acurada nos capítulos adiante.

# 1 CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

## 1.1 Termo inicial e termo final

Antes de adentrarmos à discussão proposta, cabe esclarecermos que o processo administrativo específico do trato tributário recebe na legislação, doutrina e jurisprudência diversos tipos de denominação, como Processo Administrativo Tributário, Processo Administrativo Fiscal, Procedimento Administrativo Fiscal, ou mesmo Contencioso Administrativo Tributário.

Todas estas denominações tratam de uma só situação jurídica, de um só momento jurídico, qual seja o da constituição do Crédito Tributário. O processo administrativo fiscal trata do momento em que o Estado efetivamente “comunica” ao contribuinte que se tornou credor deste, no que concerne a tributos (lançamento tributário). Neste momento o Estado (sujeito ativo) inicia o processo de recebimento do tributo e abre ao contribuinte (sujeito passivo) a possibilidade de exercício dos princípios da ampla defesa e do contraditório.

O requisito básico para o início deste ato contencioso entre o Estado e o contribuinte é o lançamento de ofício efetuado por uma autoridade administrativa seguindo os termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN, tendo como ponto-chave de seu termo inicial a notificação do contribuinte no que se refere ao lançamento efetuado, ou quanto à lavratura de auto de infração.

O contraditório se inicia no exato momento em que o sujeito passivo não se conforma com a exigência tributária formulada pelo sujeito ativo, e através de meios próprios de impugnação oferece seus argumentos de irresignação. Neste diapasão, o estado se vê obrigado por lei a oferecer-lhe meios de defesa, bem como dar a instrumentalidade necessária ao processo administrativo que ali se inicia.

Conforme veremos adiante o termo final do PAF será sempre a decisão transitada em julgado. A última instância de julgamento, depois de exercidas todas as possibilidades de recursos, é a Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Devido ao sistema dualista adotado pela legislação brasileira, as decisões tomadas na esfera administrativa poderão ainda ser revistas pelo Poder Judiciário, o que termina, a nosso entender, por comprometer os trabalhos realizados pelas instâncias de julgamento administrativo.

## **1.2 Embasamento legal e âmbito de atuação**

O processo fiscal em sua esfera administrativa encontra embasamento legal nas mais diversas fontes do Direito, senão vejamos como a administração pública se encontra legalmente vinculada.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º, inciso LIV, garante que *“Ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”*. Já no inciso LV, dispõe que *“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”*.

Vemos que a intenção constitucional serve para fixar a intenção do estado em solucionar da maneira mais eficaz os conflitos entre contribuinte e administração, através de uma jurisdição a ser exercida tanto pelo Poder Judiciário, quanto pelo Poder Executivo, numa clara homenagem à independência e harmonia que deve existir entre os poderes. Ao exercer o comando jurisdicional de seus atos, a administração pública tem a possibilidade de realizar a revisão internado lançamento tributário, objetivando sempre a melhor aplicação da lei tributária.

Há de se ressaltar neste momento que a decisão proferida no processo administrativo poderá sempre estar sujeita à avaliação do judiciário, nos termos do inciso XXXV, do artigo 5º, da Constituição Federal (*“a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”*).

O processo administrativo tem suas regras gerais previstas na Lei Federal nº 9.784, de 29 de janeiro de 1.999. Ou seja, esta lei rege de forma geral o processo administrativo no âmbito da administração pública federal, permitindo em seu corpo (art. 69) que legislação especial continue regulando o processo específico, que é o caso do processo administrativo fiscal: *“Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se apenas subsidiariamente os preceitos desta lei”*.

Neste sentido é que o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1.972, permaneceu provendo o processo administrativo fiscal federal, regulando os processos de exigência de crédito tributário, compensação, restituição e ressarcimento, e a exclusão do SIMPLES e outros. Rege também as formas de recursos às Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil – DRJ, e aos Conselhos de Contribuintes (hoje representado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF).

Como exemplo dessa aplicação da Lei 9.784/99 de forma subsidiária ao Dec. nº 70.235/72, temos as diferenças entre a o oferecimento de irresignação/defesa

(aplicação da ampla defesa e do contraditório) do contribuinte no caso de Compensação “Não-Declarada”, onde se aplica a regra geral do processo administrativo, e no caso de Lançamento de Ofício, aplicando-se neste as regras de impugnação específicas do processo fiscal. Vejamos.

O procedimento da Compensação se inicia com o oferecimento da declaração de compensação (DCOMP) pelo contribuinte, declarando-se os créditos e confessando-se os débitos, e realizando-se um encontro de contas na data da entrega. Considera-se como “Não-Declarada” a compensação nos casos em que é vedado por lei, crédito de terceiro, crédito prêmio, título público, crédito de decisão judicial não transitada em julgado, e crédito que não se refira a tributo, tudo em conformidade com a lei 9.430/96, artigo 74, parágrafo 12.

Nestes casos não se extingue o crédito tributário, que será encaminhado para cobrança, e assim segue-se a regra do artigo 56 da lei 9.784/99: *“o recurso será dirigido à autoridade que proferiu a decisão, a qual, se não reconsiderar no prazo de cinco dias, o encaminhará à autoridade superior”*. Nesta ordem, da decisão do Delegado da Receita Federal que considera a compensação não declarada caberá recurso (com possibilidade de reconsideração). A próxima análise será do Superintendente da Receita Federal que poderá fazer a revisão do ato de indeferimento. Caso seja negada novamente, ainda caberá recurso ao Secretário da Receita Federal do Brasil, que proferirá decisão final.

Vemos assim que aqui são respeitadas as três instâncias administrativas necessárias, conforme exigência do artigo 57 da lei 9.784/99: *“O recurso administrativo tramitará no máximo por três instâncias administrativas, salvo disposição legal diversa.”*

No caso de Lançamento de Ofício (oriundo da fiscalização), o próprio decreto 70.235/72 define que processo será regido por esta legislação específica. Nele ocorrerá o lançamento fiscal com a criação da exigibilidade do crédito tributário,



cabendo daí recurso às Delegacias de Julgamento da Receita Federal – DRJ. Caso esta julgue o lançamento procedente, caberá ainda recurso ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que proferirá decisão final.

O princípio da legalidade tem plena atuação para vincular o que deve ou não ser julgado no rito específico. Ou seja, somente deverá seguir a norma especial, o que a lei expressamente determinar. Não é desnecessário destacar então que em 2003 o legislador federal ampliou o campo de atuação do decreto 70.235/72, quando através da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, incluiu nesta abrangência a apreciação dos processos de restituição, de compensação, e de exclusão do SIMPLES, conferindo-lhes ainda efeito suspensivo nos termos do art. 151, inciso III do CTN.

Impende-se destacar ainda que os estados e municípios que não dispõem de legislação específica para regular os seus processos administrativos de constituição e impugnação dos créditos tributários, poderão utilizar-se subsidiariamente do decreto 70.235/72.

Verifica-se, portanto, que no rito geral do processo administrativo, a decisão é singular e com efeito devolutivo, o processo não é especializado, é vinculado aos atos da Receita Federal, e a forma dos atos não está definida em lei. Já nos rito específico a decisão é colegiada e paritária, com efeitos devolutivo e suspensivo, e especializada, a segunda instância não está vinculada aos atos da Receita Federal do Brasil e a forma dos atos se encontra bem especificada em lei.

## 1.3 Os princípios aplicáveis

Passemos a destacar os princípios aplicáveis aos processos administrativos fiscais - PAF. Verificamos que estes princípios têm origem constitucional, e alguns foram bem desenvolvidos através dos estudos do direito administrativo. Outros, porém, são específicos do PAF.

### 1.3.1 Princípio do Devido Processo Legal

É o princípio basilar do processo. Dele decorrem praticamente todos os outros. Através do devido processo legal o estado garante que ninguém será privado de uma análise justa de quanto a suas reivindicações. Garante ainda que ninguém será penalizado sem que lhe sejam garantidas a ampla defesa e o contraditório, bem como bem determinada a competência do julgador (juiz natural), que porá termo ao processo de forma fundamentada.

Encontra-se descrito no inciso LIV, do artigo 5º, da Constituição: *“Ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”*

### 1.3.2 Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa

Constituem-se pelo direito garantido ao contribuinte de tomar conhecimento de todas as informações que são inerentes à necessidade de oferecimento de defesa/recurso. Ou seja, garantem a informação a ser passada pela administração, e o direito de ampla reação a todos os fatores que se encontrem, no entender do contribuinte, em desconformidade com os preceitos estabelecidos em lei, rebatendo acusações, alegações, interpretações fáticas e jurídicas, para evitar sanções ou prejuízos.

Aqui se inclui o princípio da Bilateralidade da Audiência, que se refere à necessidade de citação do réu como requisito de validade do processo.

### 1.3.3 Princípio da Legalidade

O processo deverá ser instaurado e ter seu trâmite com fundamento nos estritos ditames da lei. Ao passo em que ampara o particular, serve também ao interesse público na defesa da norma jurídica objetiva.

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

### 1.3.4 Princípio da Segurança Jurídica

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

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

### 1.3.5 Direito de Petição

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

### 1.3.6 Princípio da Isonomia

Objetivo de destaque de qualquer estado democrático. Protege a sociedade dos arbítrios da administração, impedindo a prática de atos ilegais, ou baseados em corolários meramente subjetivos em detrimento do bem-estar do cidadão. Pressupõe o distanciamento de todos os interesse estranhos ao interesse público do exercício da função administrativa.

### 1.3.7 Princípio da Publicidade dos Atos Processuais

Os atos administrativos devem ser conhecidos e públicos, com direito de acesso a todos. Engloba a liberdade de manuseio de autos e o direito de acompanhamento das sessões de julgamento.

A lei 9.784/99, artigo 2º, inciso V, garante a *“divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição”*.

### 1.3.8 Princípio da Moralidade

O princípio da moralidade vem a completar o princípio da legalidade, dando a este último um conteúdo axiológico. O princípio impõe a todos a obediência dos valores morais definidos em função de comportamento ético, aceitos pela opinião pública no tempo e no espaço, atuando para coibir o desvio de poder.

A lei 9.784/99, artigo 2º, inciso IV garante *“atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé”*.

### 1.3.9 Princípio da Economia Processual

Determina a objetividade e a abreviação do processo administrativo. Deverão assim ser excluídos todos os atos de caráter meramente dilatatórios.

### 1.3.10 Princípio da Eficiência

Relaciona-se com o princípio da economia processual, em que se preconiza o máximo resultado na atuação do direito com o mínimo emprego possível de atividades processuais. Relaciona-se, ainda, com os princípios da instrumentalidade das formas e da preclusão.

Quanto à lei 9.784/99, artigo 2º, inciso III, estabelece a *“objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades”*.

### 1.3.11 Princípio da Verdade Material

Este princípio rege que os fatos novos e as provas eventualmente existentes poderão ser oferecidas a qualquer tempo no processo, desde que não tenha tido decisão final, diferentemente do que ocorre no processo judicial, onde as provas devem ser oferecidas dentro de um prazo determinado (fase de instrução).

A lei 9.784/99, em seu artigo 29, caput, assim dispõe:

*“As atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão realizam-se de ofício ou mediante impulsão do órgão responsável pelo processo, sem prejuízo do direito dos interessados de propor atuações probatórias.”*

### 1.3.12 Princípio da Verdade Formal

O julgador deverá considerar verdadeiros todos os fatos que não forem objeto de controvérsia entre as partes. Por esta regra, acatará as provas levantadas por cada uma das partes, relativamente a estes fatos.

### 1.3.13 Princípio do Duplo Grau de Jurisdição

O vencido geralmente não se conforma com a decisão e deseja sua revisão. Por isso, é regra que a decisão de primeiro grau possa ser revista pelo segundo grau de jurisdição, por meio do recurso competente, em tempo hábil.

### 1.3.14 Princípio da Motivação

Celso Antonio Bandeira de Mello (1998, p. 246) define esse princípio como:

*“o da obrigatoriedade de que sejam explicitados tanto o fundamento normativo quanto o fático da decisão, de molde a poder-se avaliar a procedência jurídica e racional perante o caso concreto”.*

A lei 9.784/99, em seu artigo 2º, inciso VII, garante a *“indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão”*.

### 1.3.15 Princípio da Informalidade

Por este princípio ficam dispensados ritos sacramentais e formas rígidas para o processo administrativo, principalmente no que tange aos atos dos particulares. São suficientes as formalidades estritamente necessárias à obtenção da certeza jurídica e da segurança procedimental.

Segundo a lei 9.784/99, artigo 2º, inciso IX, fica garantida a adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados.

### 1.3.16 Princípio da Oficialidade

O processo administrativo, ao ser iniciado, passa a pertencer ao poder público, a quem compete o seu impulso até o ato-fim, adotando-se as providências necessária para que o processo chegue a seu termo.

### 1.3.17 Princípio da Presunção de Legitimidade

Equivale a dizer que o ato praticado pela administração pública está de acordo com a lei, até que se prove o contrário. Decorre da imparcialidade do servidor público no cumprimento de seu dever funcional.

## 1.4 Fases do processo administrativo fiscal

O processo de determinação, constituição e exigência do crédito tributário, com a concessão do direito de ampla defesa e contraditório, e regulação legal de todo o procedimento, que a doutrina insere como um todo como sendo o processo administrativo fiscal, ou processo de acertamento, ou mesmo simplesmente lançamento tributário, se divide em duas fases principais, a primeira, unilateral e não contenciosa, e a segunda, bilateral e contenciosa.

A fase não contenciosa trata-se do efetivo momento do lançamento tributário, ou seja, da constituição em si do crédito tributário. É o ato inicial da autoridade tributária para a realização do lançamento. Este ato deve ser formal, reduzido a

termo, vinculado aos requisitos exigidos na lei, e tem sua eficácia validada com a efetiva intimação do devedor. Ordinariamente, este ato é o “Termo de Início de Fiscalização”.

Esta fase unilateral encerra-se com a finalização da fiscalização, que será concretizada através da lavratura de auto de infração, caso seja encontrada alguma irregularidade tributária, com a devida cientificação do autuado, e abertura de prazo para oferecer impugnação.

A segunda fase, ou fase contenciosa/litigiosa, se inicia na oportunidade de impugnação do lançamento pelo contribuinte. Seguindo-se os atos de instrução processual, eventuais realizações de diligências e perícias, e o julgamento de primeira instância. Nesta fase está incluída toda a sistemática normativa de recursos aos órgãos competentes.

Alguns autores, como Hugo de Brito Machado (2003, p. 429), incluem também como fase do processo administrativo fiscal, o momento de arrolamento dos bens do contribuinte para suprimento do crédito tributário (Lei nº 9.532897). Ocorre que no presente trabalho nos propomos a analisar de forma mais objetiva as fases principais de lançamento tributário pela administração pública, e das possibilidades de questionamento deste lançamento perante as instâncias legais administrativas, conforme os capítulos a seguir, uma vez que consideramos o arrolamento de bens como parte integrante do processo de Fiscalização.



## 2 A FASE NÃO CONTENCIOSA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

### 2.1 O início do procedimento

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

*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.*

Vê-se, pois neste momento o início do procedimento administrativo vinculado e obrigatório da administração pública, ou seja é este o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente e que deve ser cientificado ao sujeito passivo da obrigação tributária, ou ao seu respectivo preposto. Este é o detalhamento descrito pelo decreto 70.235/72, artigo 7º, que ainda prevê o início do Procedimento Fiscal em duas outras ocasiões, quais sejam a apreensão de mercadorias/documentos/livros, ou o início do despacho aduaneiro no caso de mercadorias importadas.

O início do procedimento, ocasionado pelas circunstâncias acima mencionadas, dar-se-á através da fiscalização ou pelo simples lançamento tributário por homologação, situações que veremos de forma mais detalhada nos itens seguintes.

## 2.2 A fiscalização e seus efeitos

O primeiro passo para a realização da Fiscalização é o de dar conhecimento ao contribuinte de que a mesma ocorrerá. Trata-se do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, onde constam, dentre outras informações, quais os tributos, exercícios fiscais, duração da fiscalização, auditores encarregados, matéria a ser fiscalizada, e eventuais prorrogações. Todas as exigências são detalhadas na Portaria RFB nº 4.066, de 2 de maio de 2.007, da qual destacamos a seguir os artigos 3º e 7º:

*Art. 3º Para os fins desta Portaria, entende-se por procedimento fiscal:*

*I - de fiscalização, as ações que objetivam a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos e contribuições administrados pela RFB, bem assim da correta aplicação da legislação do comércio exterior, podendo resultar em constituição de crédito tributário ou apreensão de mercadorias;*

*II - de diligência, as ações destinadas a coletar informações ou outros elementos de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual.*

*Parágrafo único. O procedimento fiscal poderá implicar a lavratura de auto de infração ou a apreensão de documentos, materiais, livros e assemelhados, inclusive em meio digital.*

*Art. 7º O MPF-F, o MPF-D e o MPF-E conterão:*

*I - a numeração de identificação e controle;*

*II - os dados identificadores do sujeito passivo;*

*III - a natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência);*

*IV - o prazo para a realização do procedimento fiscal;*

*V - o nome e a matrícula do AFRFB responsável pela execução do mandado;*

*VI - o nome, o número do telefone e o endereço funcional do chefe do AFRFB a que se refere o inciso anterior;*

*VII - o nome, a matrícula e a assinatura da autoridade outorgante e, na hipótese de delegação de competência, a indicação do respectivo ato;*

*VIII - o código de acesso à Internet que permitirá ao sujeito passivo, objeto do procedimento fiscal, identificar o MPF.*

O direito à Fiscalização é uma garantia constitucional, conferida pelo artigo 145, § 1º, que assim dispõe:

*Art. 145. (...)*

*(...)*

*§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.*

O efeito principal do início do Procedimento Fiscal é a exclusão da espontaneidade. Ou seja, a partir do Termo de Início de Fiscalização o contribuinte não poderá mais oferecer denúncia para os fins do artigo 138 do CTN, in verbis:

*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.*

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

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

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

O momento de encerramento da fiscalização caracteriza-se pelo momento em que a autoridade analisa as suas conclusões. Caso haja débito do contribuinte, a

autoridade poderá fazer o lançamento (exigência do tributo), ou lavrar auto de infração (aplicação de penalidade). Caso não haja débitos ocorre a homologação.

Destaque-se aqui o preceito do artigo 9º do decreto 70.235/72:

*Art. 9º. A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#).*

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

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

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

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

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

Por fim, a norma individualizada de cada situação específica de Fiscalização exige a condução da fiscalização e a produção das provas nos termos legais, a obediências aos requisitos acima mencionados (arts. 10 e 11 do Dec. 70.235/72), bem como a obediência aos procedimentos específicos ali tratados. Requer ainda autoridade competente (Auditor Fiscal, de acordo com a Lei nº 10.593/2002 e art. 142 do CTN), e Mandado de Procedimento Fiscal – MPF. O motivo fático e legal que autoriza a norma individualizada a definir um determinado lançamento deverá

sempre ter fundamento em norma hierarquicamente superior, e a eventual declaração de sua nulidade será feita por autoridade competente.

## **2.3 O comunicado dos atos processuais e a forma de contagem dos prazos**

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

*Art. 23. Far-se-á a intimação:*

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

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

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

*a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou*

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

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

*I - no endereço da administração tributária na internet;*

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

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

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

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

*Art. 6º Considera-se feita a intimação por meio eletrônico, 15 (quinze) dias contados da data:*

*I - registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo, no caso do inciso I do art. 4º;*

*II - registrada no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo, no caso do inciso II do art. 4º; ou*

*III - de publicação do edital, se este for o meio utilizado.*

Destaque, outrossim, ao entender de Leandro Paulsen<sup>1</sup>, em seu comentário ao artigo 23, *caput*.

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

Quanto aos prazos processuais assim trata o decreto 70.235/72:

*Art. 5º Os prazos serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento.*

*Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.*

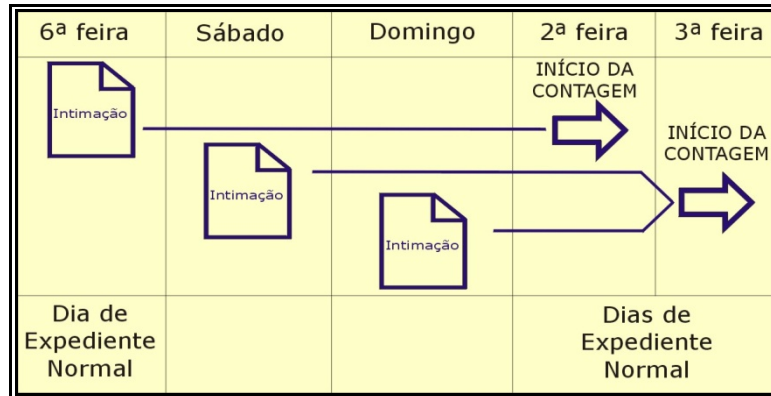
Utiliza-se, portanto, na contagem de prazo do PAF, os princípios da **Exclusão do Dia de Início – *dies a quo*** (o dia de início sempre será o dia em que se considera intimado o sujeito passivo, e esse dia sempre será desconsiderado na contagem do prazo), da **Exclusão do Dia de Vencimento – *dies ad quem*** (o último dia para praticar o ato processual é aquele em que recair o termo final do prazo), por fim o princípio do **Início e Vencimento em Dia de Expediente Normal** (os prazos somente se iniciam ou se encerram em dia de expediente normal; considera-se normal, para esse efeito, o dia em que a repartição tenha funcionado em seu horário de expediente sem qualquer anormalidade que lhe reduza ou altere o período de funcionamento).

---

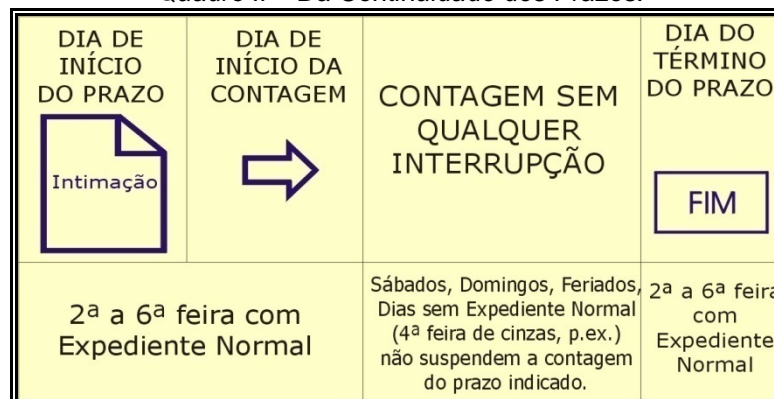
<sup>1</sup> PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

O Professor Macos Vinicius Neder, em sua obra *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado* (2010, p. 133), se vale dos seguintes quadros, que em nossa opinião são de máximo esclarecimento na contagem dos prazos do processo administrativo fiscal:

*Quadro I – Do Início dos Prazos.*



*Quadro II – Da Continuidade dos Prazos.*



*Quadro III – Do Término dos Prazos.*



## 2.4 Do arrolamento de bens

Criado pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1.997, estabelece que a autoridade tributária procederá ao arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo sempre que o valor dos créditos tributários de sua responsabilidade for superior a trinta por cento de seu patrimônio conhecido (art. 64), ou nos casos em que a soma destes créditos for superior a quinhentos mil reais.

A falta da comunicação prevista enseja a propositura de medida cautelar fiscal visando a indisponibilidade dos bens (Lei 9.532/97, art. 64, § 4º, e Lei 8.397/92, art. 2º, incisos VI e VII). Permite tornar indisponíveis os bens do devedor da Fazenda Pública, evitando que ele se desfaça dos mesmos. Seus efeitos permanecem durante todo o processo administrativo.

A ação de execução fiscal deve ser proposta em 60 dias da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa, sob pena de a medida cautelar fiscal perder a eficácia. A medida cautelar fiscal é uma ação judicial e deve ser proposta pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

O arrolamento de bens pode também ser apresentado pelo sujeito passivo como garantia para fins de seguimento de recurso voluntário.



### 3 A FASE CONTENCIOSA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – FASE DE DEFESA

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

#### **3.1 As possibilidades de atuação do contribuinte e da administração pública sobre o crédito tributário recém formalizado e seus efeitos**

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

##### **3.1.1 Do Cumprimento da Obrigação pelo Contribuinte.**

O contribuinte poderá cumprir a obrigação por meio do seu simples pagamento, extinguindo-a definitivamente. Optando por este procedimento o devedor obtém o

benefício de redução da multa respectiva, na seguinte porcentagem, de acordo com a forma escolhida:

- a) Cinquenta por cento da multa de lançamento de ofício ao contribuinte que, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação (Lei nº 8.218/91, art. 6º, inciso I)
- b) Se houver impugnação tempestiva, trinta por cento, se o pagamento do débito for efetuado dentro de trinta dias da ciência da decisão de primeira instância (Lei nº 8.218/91, art. 6º, inciso III).

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

- a) Quarenta por cento da multa de lançamento de ofício ao contribuinte que, notificado, requerer o parcelamento do débito no prazo de trinta dias (Lei nº 8.218/91, art. 6º, inciso II);
- b) Havendo impugnação tempestiva, vinte por cento, se o parcelamento for requerido dentro de trinta dias da ciência da decisão de primeira instância (Lei nº 8.383/91, art. 6º, inciso IV).

### 3.1.2 A Revelia

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

A principal consequência da revelia é o direito de a Administração dar início ao procedimento de cobrança do crédito tributário, tendo trinta dias para a cobrança amigável no órgão preparador, que emitirá carta de cobrança ao contribuinte. Caso não haja o pagamento, o crédito deverá ser encaminhado à Procuradoria da Fazenda Nacional para inscrição na dívida ativa e o consequente ajuizamento da Execução Fiscal.

### 3.1.3 Revisão de Ofício do Lançamento

O lançamento não impugnado pode sofrer revisão de ofício pela autoridade administrativa nos casos em que constate erro em sua feitura e tenha ocorrido sua extinção pela decadência. Compete aos delegados e inspetores da receita federal a revisão de ofício de que tratam os artigos 145, III e 149 do CTN, *in verbis*:

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

*I - (...)*

*II - (...)*

*III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.*

*(...)*

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

*I - quando a lei assim o determine;*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### 3.1.4 O Oferecimento de Impugnação

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

O oferecimento de recurso/defesa/impugnação é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, desde que feita seguindo os parâmetros de casos e prazos estabelecidos em lei. Estão vedados os órgãos federais, estaduais e municipais de negar à manifestação impugnatória do contribuinte, esse efeito suspensivo.

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

A apresentação da impugnação deverá ser feita por escrito e deverá ser instruída com os documentos em que se fundamentar, sendo apresentada no órgão responsável pela notificação de lançamento/auto de infração no prazo máximo de trinta dias contados da data da intimação da exigência (art. 15 do decreto 70.235/72). Deve ainda mencionar (art. 16 do decreto 70.235/72):

*Art. 16. (...)*

*I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;*

*II - a qualificação do impugnante;*

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;*

*IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.*

*V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.*

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

## 3.2 A fase de instrução do processo

Conforme já tratado, o Impugnante poderá indicar na sua peça impugnatória quais as provas que pretende produzir, requerendo diligências e perícias, bem como a apresentação de documentos que se encontram de posse da administração pública que, por sua vez, poderá também, de ofício, determinar a realização destas diligências, ou mesmo negar o pedido do contribuinte através de decisão fundamentada. Senão vejamos os artigos 18, 28 e 29 do decreto do PAF:

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

(...)

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

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

O contribuinte, ao oferecer sua impugnação, caso intente a realização de diligência ou perícia, deverá fazer acompanhar os motivos que a justifiquem, formulando os quesitos referentes ao exame desejado, e no caso de perícia, informar o nome, endereço e a qualificação profissional do perito que indicará para efetuar o exame, sob pena de ter seu pedido considerado como não formulado.

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

competente para a instrução venha a prover a imediata apresentação dos mencionados documentos. É a verdadeira caracterização da inversão do ônus da prova, perfeitamente aplicável nestes casos.

Temos sempre válido o preceito de que a prova no processo é uma faculdade, e não um dever, porém cabe como obrigação da administração pública, personalizada no fisco, e com caráter estritamente vinculado, a comprovação do fato ilícito que gerou a exigência (decreto 70.235/72, art. 9º).

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

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

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

### 3.3 A fase de julgamento em primeira instância

Ao adentrar ao estudo da fase de julgamento do PAF, mister analisar o que deve ser considerado pelo julgador. Não tratamos apenas de sua simples obrigação de considerar os fatos relevantes e controvertidos, mas sim da sua secular missão de avaliar qual verdade prevalecerá no processo. Se a do sujeito ativo ou a do sujeito passivo. Trata-se da dicotomia entre o processo de fixação formal da prova feito pelas partes e o livre convencimento do julgador. Conforme afirma Carnelutti: *“A decisão compreende duas realidades: um composta do direito; outra, pelo fato. Da primeira, é senhor o juiz; da segunda a parte.”*

Quanto à formalização das provas, o julgador tem diante de si obrigações de análise já previamente definidas pela lei, ou seja, deve verificar se os meios de prova são legais (documental, pericial – artigo 212 do Código Civil), deve balancear a valoração de cada prova de acordo com o grau de evidência e de indícios de cada uma, considerando sempre a possibilidade de sua admissibilidade.

No dizer de Eduardo Domingos Botallo (2006, p.93):

*Embora, como visto, não existam restrições ao emprego de qualquer meio probatório no âmbito administrativo, é sabido que, pelas particularidades da matéria tributária, a prova documental e a pericial são as que ostentam, nesta área, o mais expressivo grau de adequação, o que é confirmado pelo fato de serem as únicas a merecerem disciplina normativa no plano federal.*

Já no que se refere ao seu livre convencimento, o julgador tem plena liberdade de convencimento, garantida inclusive pelo decreto regulador do PAF, no artigo 29: *“Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.”*

Assim, o julgador em seu trabalho deverá apreciar e conhecer das matérias que foram objeto da impugnação, não podendo o julgamento ampliar ou alterar a

demanda, sendo a extensão do recurso fator determinante para a definição da matéria a ser apreciada.

Deverá ainda conhecer das matérias de ordem pública, previamente à análise de mérito, pois nelas são avaliados se houve algum tipo de cerceamento ao direito de defesa e se estão presentes os pressupostos processuais como perempção, litispendência, coisa julgada, representação, competência, capacidade, prazos. São ainda matérias de ordem pública a serem precipuamente consideradas as condições da ação, avaliando a legitimidade, o interesse e a possibilidade jurídica do pedido.

As questões exclusivamente de direito também não podem ser afastadas uma vez que o julgador não poderá ignorar a norma existente, mas não alegada pelas partes.

Concluída pelo julgador toda esta árdua análise entre as provas apresentadas, as normas existentes e o poder de livre convicção, passará a redigir sua decisão, obedecendo alguns requisitos traçados em lei. Desta feita, a decisão deverá conter: ementa, relatório resumido do processo, fundamentação legal expressa, conclusão, ordem para intimação das partes, devendo ainda mencionar os dados de todos os autos de infração e/ou notificações de lançamento objeto do processo, com as razões apresentadas pelo Impugnante no ato de sua exigência. (art. 31 do decreto 70.235/72)

Observa o art. 32 do decreto 70.235/72: *“As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão poderão ser corrigidos de ofício ou a requerimento do sujeito passivo.”*



### 3.3.1 As Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil e Os Julgadores

A competência para julgamento do processo administrativo fiscal de primeira instância é das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil – DRJ. Trata-se de órgão de deliberação interna e possuem natureza colegiada, com jurisdição fixada por critérios materiais e territoriais.

O caráter de colegiado das DRJ deve-se ao fato de sua divisão em turmas de julgamento com cinco julgadores em cada uma dessas turmas. O julgador está vinculado a observar as normas legais e regulamentares (artigo 116, inciso III, da Lei nº 8.112/90), bem como o entendimento expresso da Secretaria Receita Federal em atos tributários e aduaneiros.

Os julgadores são impedidos de participar de sessões nos casos em que tenha participado de alguma forma da ação fiscal, ou nos casos em estejam envolvidos cônjuge ou parentes, consangüíneos ou afins, até o terceiro grau, inclusive nos casos em que eles sejam simples interessados no litígio.

As sessões das Delegacias de Julgamento são fechadas e comparecimento exclusivo dos julgadores, sendo vedada a participação de outras pessoas. São realizadas até três sessões de julgamento por semana, com duração de aproximadamente quatro horas cada uma.

Atualmente existem no Brasil existem dezoito Delegacias de Julgamento divididas em dez regiões fiscais, de acordo com a Portaria MF 259/01, Anexo V – Regimento Interno da SRF com as alterações da Port. SRF 3.022/01.

## **3.4 Os recursos e as instâncias de julgamento**

### **3.4.1 Recurso Voluntário e Recurso de Ofício**

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

Poderá ainda se dar Recurso de Ofício da Administração Pública que será feito através de declaração no próprio acórdão, nos casos em que a decisão cancelar crédito tributário superior a um milhão de reais, ou deixar de aplicar a pena de perda de mercadoria. Saliente-se que, enquanto não analisado pela autoridade revisora, o acórdão não tem força para gerar efeitos.

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

Cumpra observar que no caso de decisão de primeira instância que julga parcialmente procedente o lançamento, caso haja interposição de recurso de ofício, deverá ser aberto o prazo legal para recurso voluntário, porém, somente no que se refere à parte da decisão que manteve o lançamento. Ambos os recursos serão encaminhados ao Conselho de contribuintes competente em autos apartados, porém apensados.

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

### 3.4.2 O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF

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

A Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, aprovou o Regimento Interno do CARF, destacando-se abaixo o artigo 1º, do Anexo I, que estabelece a natureza e a finalidade deste Conselho:

*Art. 1º O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, tem por finalidade 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 estrutura administrativa do CARF é dividida nos setores Administrativo e Judicante. Importante neste estudo destacar somente a divisão do departamento Judicante, que é dividido em três Seções, cuja competência para julgar é definida por matéria. Cada Seção possui quatro Câmaras estas integradas por turmas ordinárias e especiais.

Ainda dentro da estrutura Judicante temos a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, formada por três turmas, e mais o Pleno da CSRF.

Os seus Conselheiros são nomeados pelo Ministro da Fazenda, para mandato de três anos, admitida recondução. A composição é sempre feita de forma igualitária entre representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes.

É assegurado ao sujeito passivo ou seu representante legal e ao Procurador da Fazenda Nacional o direito de defesa oral nas sessões de julgamento do CARF.

### 3.4.3 Os Embargos de Declaração Oposto contra decisões do CARF

Nos Regimento Interno do Conselho há previsão de que se houver no acórdão obscuridade, dúvida ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou sendo omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a Turma ou a Câmara, cabem embargos de declaração a serem apresentados pela autoridade julgadora de primeira instância, por qualquer Conselheiro da Câmara Julgadora, pelo Procurador da Fazenda Nacional, pelo sujeito passivo ou pela autoridade encarregada da execução do acórdão.

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

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

### 3.4.4 O Recurso Especial no CARF

Das decisões proferidas pelas turmas do CARF caberá Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF. O Recurso Especial, interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional ou pelo contribuinte, deverá ser formalizado em petição dirigida ao presidente da câmara à qual esteja vinculada a turma que houver

prolatado a decisão recorrida, devendo este fazer a análise de todos os pressupostos de admissibilidade.

Do despacho, proferido pelo presidente de câmara, negando seguimento ao recurso especial, poderá ser requerido reexame de sua admissibilidade, no prazo de 5 dias, que será decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. Neste agravo não será admitida a produção de novas provas da divergência.

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

A decisão somente poderá ser objeto de Recurso Especial nos casos em que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF ou divergente de entendimento da própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. A matéria, portanto, deverá ter sido devidamente pré-questionada.

A decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF é definitiva na esfera administrativa, encerrando-se assim o processo administrativo fiscal.

Consideremos por fim somente três possibilidades de anulação da decisão final proferida administrativamente: (a) nulidade absoluta da decisão, (b) identificação de condutas criminosas, ou (c) fraude à lei. Em quaisquer outros casos a decisão se torna definitiva para a Fazenda Pública, com o afastamento da Jurisdição, conforme lúcido entendimento de Sérgio André Rocha (2010, p. 229), com o qual corroboramos:

*De fato, o que está a discutir é que a União Federal não tem interesse processual para, através de um órgão seu (Procuradoria Geral da Fazenda Nacional), questionar ato praticado por outro órgão seu (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), devendo-se reconhecer que com a*

*decisão proferida pelo órgão julgador ocorreu a preclusão do direito da Administração Fazendária de se manifestar em sentido diverso.*

Ao final, somente cabe direito de recurso ao Poder Judiciário ao próprio contribuinte, desde que bem fundamentadas.

## CONCLUSÃO

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

A excessiva morosidade e a discricionariedade são prejudiciais ao contribuinte, mas também à administração pública. Por um lado, em face de que em muitos casos o contribuinte se vê no pólo passivo de ações judiciais, mesmo estando pendente a análise de seus recursos na esfera administrativa. E por outro, em razão de não satisfazer com a eficácia e o tempo precisos as necessidades de receita do Estado.

A intenção realmente é a de valorizar a eficácia das decisões proferidas na esfera administrativa, com intuito de que o processo conduzido pela administração pública seja devidamente valorizado, com boas fundamentações nos despachos e decisões, com isenção total de quaisquer interesses escusos ao seu íntegro trâmite. Pretende-se que o contribuinte cada vez mais se convença da qualidade das decisões ali tomadas, e de que as mesmas se encontram em pleno acordo com as normas vigentes, e de que lhe foi devidamente garantido o direito à ampla defesa e contraditório, e ao devido processo legal.

Dentro deste conceito de valorização das decisões administrativas, requer-se uma máxima aproximação das mesmas com relação ao que vem sendo decidido na esfera judicial, tudo com o fim de redução das inúmeras demandas judiciais que hoje presenciamos no Brasil. Sabemos que o maior empecilho para isto é o sistema dualista adotado em nosso país, fazendo com que as decisões administrativas não

sejam suficientes em si, ou seja, cabendo-lhes ainda a possibilidade de serem analisadas pelo judiciário. Entretanto esta situação ao invés de fragilizar a instância administrativa, como vemos acontecer, deveria mesmo era dar-lhe mais força, fazendo com que os julgadores tivessem mais empenho no uso da forma, na uniformidade das decisões, e nas análises bem acurada de cada assunto, propiciando que cada vez mais as suas decisões fosse confirmadas pelo Poder Judiciário.

Esta intenção de valorizar cada vez mais as decisões, de reduzir a quantidade de processos judiciais e de uniformizar as decisões já vem sendo aplicada por diversos órgãos judiciais, como por exemplo o Supremo Tribunal Federal - STF e a sua Súmula Vinculante, cujos êxitos vêm sendo consideráveis.

A maior eficácia do processo administrativo fiscal recai ainda sob as responsabilidades de todos os membros da sociedade civil, ao manifestar sempre pelos meios corretos, como por exemplo na eleição dos membros do Poder Legislativo, o seu objetivo de modificar ou aperfeiçoar a situação que hoje se põe ao contribuinte.

Mas, a grande mudança deve partir de nós, juristas, quer como advogados, juízes, procuradores da fazenda, ministério público, reunindo forças através de trabalhos analíticos como o presente, ou outros meios cabíveis, objetivando sempre a melhoria da legislação administrativa tributária.



## BIBLIOGRAFIA

BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CASSONE, Vittorio; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. *Processo Tributário: Teoria e Prática*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CASTRO, Alexandre Barros. *Procedimento Administrativo Tributário: Teoria e Prática*. São Paulo: Saraiva, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1999.

MELLO, Celso Antonio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

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

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.