

UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE DIREITO

**PROCEDIMENTOS E GARANTIAS DO
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

IMPERATRIZ
2022

LUCÉLIA BRILHANTE DE LIMA

**PROCEDIMENTOS E GARANTIAS DO
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

Monografia apresentada ao Curso de
Direito da Universidade Federal do
Maranhão como requisito para obtenção do
grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Me. Denisson Gonçalves
Chaves

IMPERATRIZ
2022

LUCÉLIA BRILHANTE DE LIMA

**PROCEDIMENTOS E GARANTIAS DO
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

Monografia apresentada ao Curso de
Direito da Universidade Federal do
Maranhão como requisito para obtenção do
grau de Bacharel em Direito.

Aprovada em ____/____/____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Me. Denisson Gonçalves Chaves (Orientador)

Prof. Patrícia Borges da Silva Chaves

Prof. Gabriel Araújo Leite

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pelo dom da vida e por me conceder saúde e sabedoria para buscar cada sonho, em especial, este de me tornar Bacharela em Direito.

A Jesus e à Nossa Senhora por serem minha fortaleza em todas as dificuldades e obstáculos enfrentados durante esse período estudantil, principalmente, durante a pandemia.

Aos meus pais, Francisco Brilhante (*in memoriam*) e Maria de Sousa, por serem meu exemplo de dignidade, honestidade, dedicação à família e, sobretudo, amor aos filhos. À minha mãe, especificamente, por me acompanhar de perto sempre me apoiando e acreditando no meu potencial, além de cuidar dos meus filhos com imenso amor. Ao meu pai por quem sempre farei de tudo para honrar e não decepcionar, porque sei que lá do céu ele estará orgulhoso de cada conquista fruto de grande esforço e estudo.

Dedico aos meus filhos Pedro e Lucas, pois através deles descobri o amor mais puro e inexplicável e por eles tenho buscado ser uma pessoa melhor a cada dia.

Ao meu esposo José Sérgio, pelo companheirismo e por acreditar em mim, mesmo quando tentei desistir por diversas vezes, além do valioso auxílio nas sugestões e revisão do presente trabalho.

Agradeço também aos meus irmãos, em especial do Lucivan por quem tenho enorme admiração por sua inteligência e competência profissional, sendo sempre o meu socorro nas dúvidas e correções ortográficas.

Não poderia de deixar de mencionar a valiosa contribuição do meu orientador, o mestre Denisson Gonçalves Chaves, por suas sugestões, correções e incentivo, mas acima de tudo por ser um exemplo de professor, sempre comprometido com o aprendizado dos acadêmicos e proporcionando aulas interativas, divertidas e interessantes, tornando os assuntos sempre muito atrativos.

RESUMO

O presente estudo tem como ponto central o processo administrativo tributário analisado sob a ótica dos princípios constitucionais como ferramenta de revisão, modificação e confirmação do crédito tributário, mas acima de tudo como direito do contribuinte de rediscutir e se defender dos fatos imputados. Para tanto, a pesquisa iniciou-se com a evolução histórica do contencioso administrativo, passado pela fundamentação teórica e conceitual dos princípios aplicados ao processo administrativo fiscal, assim como as regras e procedimentos a este relacionadas, conforme os ditames legais do Decreto nº 70.235/72. A análise da jurisprudência administrativa e judicial mostrou que todos os atos praticados pela Administração devem ser pautados pelo princípio da ampla defesa e do contraditório sob pena de nulidade. A presente investigação confirmou a importância do contencioso administrativo tributário como meio eficaz de resolução de conflito, desde que baseados na observância de princípios basilares da ampla defesa e do contraditório, além dos demais princípios e legislação específica, trazendo assim vantagens para o contribuinte de suspensão da exigibilidade do crédito, emissão da certidão positiva com efeitos de negativa, a análise do caso concreto por um tribunal técnico, a gratuidade e a dupla chance de cancelar o auto de infração. Logo, este estudo comprova que o Processo Administrativo Fiscal é sim uma garantia constitucional fundamental e processual insuprimível que garante certeza ao crédito tributário e segurança jurídica, evitando até a discussão jurídica sobre o mesmo caso concreto.

Palavras-chaves: Processo Administrativo Tributário. Ampla Defesa. Contraditório.

ABSTRACT

The present study has as its central point the tax administrative process analyzed from the perspective of constitutional principles as a tool for reviewing, modifying and confirming the tax credit, but above all as the taxpayer's right to re-discuss and defend against the imputed facts. To this end, the research began with the historical evolution of administrative litigation, passing through the theoretical and conceptual foundation of the principles applied to the tax administrative process, as well as the rules and procedures related to it, according to the legal dictates of Decree n° 70.235/72. The analysis of administrative and judicial jurisprudence showed that all acts practiced by the Administration must be guided by the principle of ample defense and adversarial proceedings, under penalty of nullity. The present investigation confirmed the importance of tax administrative litigation as an effective means of conflict resolution, provided that they are based on the observance of basic principles of ample defense and contradictory, in addition to other principles and specific legislation, thus bringing advantages to the taxpayer of suspension of the enforceability of the credit, issuance of the positive certificate with negative effects, the analysis of the concrete case by a technical court, the gratuity and the double chance to cancel the notice of infraction. In addition, this study proves that the Tax Administrative Process is a fundamental constitutional guarantee and inescapable procedural guarantee that guarantees certainty to the tax credit and legal certainty, even avoiding legal discussion on the same concrete case.

Keywords: Tax Business Process. Wide Defense. Contradictory.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO	9
3 O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.....	12
3.1 Conceitos e Fundamentos.....	12
3.2 Fonte e natureza jurídica do Processo Administrativo Fiscal.....	13
3.3 Fases do Processo Administrativo Fiscal.....	16
3.4 Princípios norteadores do Processo Administrativo Fiscal.....	19
3.4.1 Princípios da fase não litigiosa ou preparatória de lançamento	23
3.4.2- Princípios da fase litigiosa ou Contencioso Administrativo Tributário.	26
3.4.3 Princípios comuns à fase não litigiosa e à fase litigiosa	31
4 DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO AO PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO FEDERAL	37
5 A JURISPRUDÊNCIA SOBRE A OBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO	45
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS	50
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	53

1 INTRODUÇÃO

O intento do trabalho ora proposto é estudar o contexto em que se insere o contencioso administrativo tributário, com suas especificidades, dando ênfase aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

Com a formação do processo administrativo, o Fisco ou Administração Tributária como denomina o Código Tributário Nacional – CTN, fiscaliza, constata a existência de uma obrigação ou dever de pagar tributo e autua o contribuinte/devedor para pagar o valor correspondente àquela obrigação. Durante o curso desse processo é impreterível que seja oportunizado ao contribuinte o direito de impugnar a cobrança do Fisco, apresentando provas e tendo direito a recorrer das decisões administrativas proferidas pela autoridade julgadora. Dessa forma o Processo Administrativo Fiscal (PAF) é o meio também pelo qual o contribuinte pode discutir e até se defender de cobranças indevidas.

O processo administrativo tributário não pode mais ser tido como um meio voltado a viabilizar decisões estatais segundo critérios de conveniência e oportunidade, eis que há direitos de caráter processual e material a serem tutelados, constitucionalmente assegurados ao contribuinte.

Os princípios informativos do processo administrativo fiscal constituem norte a que, de modo cativo, a autoridade administrativa fiscal, no exercício da função de julgar está vinculada ao seu cumprimento, sob pena de acaso não os obedeça, cometer prevaricação, abuso de poder, desvio de finalidade e atentar contra a moralidade administrativa.

Neste contexto, há de se notar, que os princípios, como instituto processual litigioso, têm importância chave para a Administração Tributária e não pode ser apenas uma instrumentalidade por si só.

É notório que a eficácia dos princípios perpassa a Constituição e transcendem seus efeitos por todo o ordenamento jurídico, transferindo sua carga axiológica enquanto realizam este tipo de trabalho principiológico. O reflexo desta carga valorativa envolve o PAF de uma função substantiva constitucional que se distribui por todo o ordenamento jurídico.

O processo administrativo é indispensável para a regular apuração, exigência e constituição do crédito fazendário. O processo constitui instrumento necessário para conferir segurança e certeza ao crédito tributário, mediante o controle de sua legalidade.

Assim, pretende-se demonstrar a indiscutível importância do processo administrativo tributário como instrumento valioso de solução de conflitos, de forma mais célere e menos dispendiosa, tanto para o contribuinte como para o próprio Fisco, a fim de que

a controvérsia não se estenda por muito tempo, ou seja, prezar pela celeridade e para que não se renove na esfera judicial.

Nesse contexto, o problema de pesquisa: De que maneira o contencioso administrativo tributário como forma de resolução de conflitos busca proporcionar a justiça fiscal constitucionalmente adequada, se constitui em elemento plausível, no sentido de identificar se os procedimentos e princípios norteadores do Processo Administrativo Fiscal são catalisadores eficientes de justiça fiscal. Para tanto, buscando ordenar e dinamizar os meios indispensáveis para alcançar os resultados pretendidos foi definido como objetivo geral: Analisar o contencioso administrativo tributário, com suas especificidades, dando ênfase aos princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, bem como objetivos específicos: I- Conhecer a forma de constituição do crédito tributário, com suas fases e oportunidades de impugnações a qual o contribuinte tem direito; II- Demonstrar a importância do processo administrativo tributário como instrumento valioso de solução de conflitos, de forma mais célere e menos dispendiosa, tanto para o contribuinte como para o próprio Fisco; e III- Verificar se as garantias constitucionais do devido processo legal estão sendo asseguradas no processo administrativo fiscal, através da análise das regras processuais vigentes na legislação tributária federal.

Durante a pesquisa e elaboração do trabalho, percorremos os fundamentos do campo teórico documental, utilizando como método a pesquisa bibliográfica qualitativa, voltada apenas aos registros escritos e direcionados para o universo em questão, que certamente possui uma gama significativa de trabalhos sistematizados e publicados. Portanto, é lógico que foram percorridos caminhos de pesquisa já trilhados por outros pesquisadores. Destarte, a pesquisa bibliográfica foi fundamental no desenvolvimento desse trabalho, uma vez que partindo do já sistematizado no campo do conhecimento, com essa técnica, avançamos aprimorando o entendimento até então difundido.

2 CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

O termo contencioso relaciona-se à discussão de um conflito de interesses, entre duas ou mais partes, tendo como fim a apuração das responsabilidades, através de decisões de caráter definitivo.

O Contencioso Administrativo tem sua origem com a Revolução Francesa em 1789 e foi criado, a princípio, para proteger os interesses e os direitos da Administração Pública, quando deveria ter nascido para proteger também os direitos dos particulares.

A evolução histórica do Contencioso Administrativo, desde o momento em que surgiu até hoje, sofreu profundas alterações tanto de forma como de conteúdo, passando pela fase de defesa dos interesses da administração, depois pelo período que deixa de ser o “administrador” quem julga os litígios administrativos, surgindo os Tribunais Administrativos com autonomia perante o Poder Executivo e, por último, pelo abandono do modelo de contencioso administrativo do tipo objetivo, para se instituir um modelo de contencioso do tipo subjetivo, mais preocupado com a tutela plena e efetiva dos direitos dos particulares e muito mais garantístico do que as demais fases.

Logo, foi com o Estado Moderno, entendido como tal aquele que deflui dos processos revolucionários norte-americano e francês, de fins do século XVIII, assentado sobre a base constitucional e com o reconhecimento de uma esfera mínima de direitos, além do nascimento e desenvolvimento do Direito Administrativo, é que o contencioso administrativo firmou-se como uma realidade palpável.

Em resumo, o ensinamento de Mendauar (2003, p. 479) enfeixa bem o significado e a importância do processo administrativo, com a explicitação de sua base conceitual e os procedimentos a ele relativos:

Na concepção atual, o processo administrativo configura meio de atendimento de requisitos de validade do ato administrativo. Além disso, propicia o conhecimento do que ocorre antes que o ato faça repercutir, sobre os indivíduos, os seus efeitos, permitindo verificar, por conseguinte, como se realiza a tomada de decisões; e assim contribui para conferir-lhe maior grau de objetividade. Como contraponto à visão do ato, se tem uma visão dinâmica, pois se focaliza o ato no seu “formar-se” e nos seus vínculos instrumentais.

Corroborando com esse entendimento sobre a importância do contencioso fiscal para resolução de conflitos e decisões justas, destaca Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas (2007, p. 384-419):

A solução dos conflitos tributários, efetivada pela prestação jurisdicional tem demonstrado morosidade que resulta em prejuízos para as partes envolvidas [...]. É neste quadro atual que se destaca a importância da praticabilidade da tributação, criada pela doutrina alemã, que exige a eficiência da administração que funciona como justiça [...]. O direito tributário ganha quando se criam mecanismos alternativos para solução de conflitos e o processo administrativo tributário é o mais importante desses mecanismos na relação Fisco/contribuinte, em perspectiva de cidadania democrática.

O contencioso fiscal é uma ferramenta de verificação da legalidade dos atos administrativo e, por consequência, da justiça administrativa, neste sentido Diogo de Iogo de Figueiredo Moreira Neto (1977, p. 10) ressalta:

É que não se deve deixar de ter em mente que o que caracteriza o instituto do Contencioso Administrativo não é seu eventual posicionamento topográfico no texto constitucional, mas o ser, substancialmente, um sistema de controle de legalidade em que se atribui aos órgãos especializados a competência para processar e julgar matéria contenciosa administrativa.

Vale ressaltar que no contencioso administrativo, a Administração é parte e julgador ao mesmo tempo. Existem autores que declaram ser um exagero se falar em processo administrativo, eis que, na verdade, para eles não há composição de litígio com os três elementos subjetivos que são típicos (autor, réu e julgador), o que só aconteceria na esfera judicial.

Todavia, esta posição doutrinária é minoritária, haja vista que a maioria dos doutrinadores entende que o elemento caracterizador do processo reside em seus fins e não em seu meio, ou seja, a ideia nuclear de processo independe da estrutura perante a qual o mesmo se desenvolve (jurisdicional, administrativa ou legislativa).

Nessa perspectiva, Silva (2004, p. 158) sobre o Processo Administrativo, prescreve textualmente:

Assim sendo, tem-se que somente se pode falar em um processo administrativo quando da prática, pelos órgãos e agentes da Administração Pública, de atos sucessivos, encadeados e inter-relacionados, com os quais se visa à obtenção de um ato final, o qual consubstanciará um agir da Administração que venha a intervir no exercício de direitos pelos particulares (controle prévio da legalidade dos atos administrativos) ou venha a chancelar com o crivo da legalidade ato já praticado (controle ulterior da legalidade dos atos administrativos).

Quanto à limitação da eficácia das decisões tem-se que no Brasil as decisões administrativas, mesmo que proferidas em última instância, podem ser anuláveis via Poder Judiciário. É o princípio da “universalidade da jurisdição”, ou da tutela jurisdicional ou ainda da inafastabilidade de apreciação do Poder Judiciário, conforme elencado no art. 5º XXXV da CF/88. Então, o processo administrativo é uma mera opção para o sujeito passivo que pode, a qualquer momento, se socorrer da via judicial, sem a necessidade de exaurir as instâncias administrativas.

3 O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

O Processo Administrativo Fiscal surgiu no ordenamento jurídico-tributário brasileiro como apenas um instrumental administrativo cuja forma era, à égide da Constituição de 1967, o principal meio de proteção dos administrados e contribuintes, ao mesmo tempo em que garantia ao Fisco obter o pagamento do tributo, sendo conceituado à luz de sua norma de regência, o Decreto nº 70.235/72, como aquele destinado à determinação e à exigência dos créditos tributários da União, nos termos do art. 1º do referido diploma legal, conforme entendimento de Machado (2015, p.55) a seguir: “(...) é a relação jurídica em que existe o Fisco, como sujeito ativo, e o contribuinte ou o responsável tributário, como sujeito passivo dessa relação (...)”.

Esse diploma legal tem status de lei ordinária, pois assim foi recepcionado pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Logo, conforme Paulsen (2014, p. 9), o “Decreto nº 70.235/72 foi recepcionado com nível de Lei Ordinária, portanto, tem força de lei e somente pode ser alterado por lei ordinária”.

3.1 Conceitos e Fundamentos

O contencioso administrativo tributário de que trata o presente trabalho é o conjunto de espécies processuais, definidas pelas leis tributárias, dirigidas aos tribunais fiscais e através das quais os contribuintes exercem os seus direitos contra atos ilegais da administração fiscal. Logo, o contencioso tributário significa a controvérsia entre o Fisco e o contribuinte a propósito da existência, das características ou do montante da obrigação tributária.

Atesta Borba (2000, p. 420), que “quando um contribuinte achar que indevidamente constitui a exigência de um crédito fiscal pode tentar as vias judiciais ou administrativas com a intenção de invalidá-la”.

Completa Marins (2001, p. 162) definindo que:

O processo administrativo tributário contempla o conjunto de normas que disciplinam o regime jurídico processual aplicável às lides tributárias deduzidas perante a administração pública (pretensões tributárias e punitivas do Estado impugnadas administrativamente pelo contribuinte). Integra, ao lado do Processo Judicial Tributário, o Direito Processual Tributário.

A principal função do processo administrativo fiscal não é aumentar e tornar mais

efetiva a arrecadação tributária, mas efetivamente proteger o contribuinte, garantindo que seus direitos fundamentais de defesa sejam implementados, tanto de apresentar provas e proferir arguições contrárias ao ato de lançamento ou auto de infração, quanto também de contradizer e questionar o conteúdo documental desses atos, assim como de solicitar e conferir a legalidade dos argumentos do Fisco e da veracidade do fato gerador imputado ao contribuinte.

Assim também Pontes Vieira (1998, p. 7) preleciona em seu artigo “que a finalidade do Processo Administrativo Fiscal é decidir uma controvérsia instaurada com relação à exigibilidade de um crédito tributário lançado, de modo a alcançar a justiça fiscal”.

3.2 Fonte e natureza jurídica do Processo Administrativo Fiscal

No âmbito federal, o processo administrativo tributário é regido pelo Decreto Federal nº 70.235, de 06/03/1972 e alterações, sendo recepcionado pela Constituição Federal/88 com *status* de lei ordinária.

Neste contexto, Torres (2010, p. 145/146), acrescenta:

O processo administrativo tributário, na órbita dos tributos federais, está disciplinado pelo Decreto nº 70.235, de 06.03.72, baixado por delegação do Decreto-lei nº 822, de 05.09.69, e pela Lei nº 8.748, de 09.12.93. Cada Estado-membro possui a sua legislação específica... A mesma coisa acontece com os Municípios.

E completa afirmando que:

O Código Tributário Nacional não disciplinou o processo administrativo tributário. Dele chegou-se a cogitar durante as discussões. Mas concretamente apenas surgiu o anteprojeto de Gilberto de Ulhoa Canto, que, embora não convertido em lei, influenciou toda a legislação da União, dos Estados e dos Municípios sobre a matéria.

O Decreto Federal nº 70.235, de 06/03/1972 é uma norma específica que não se opõe ou invalida o uso mesmo que subsidiariamente da Lei nº 9.784/99 que regula a generalidade dos Processos Administrativos em âmbito Federal. Ademais, vale mencionar que também se aplica ao contencioso tributário o Código de Processo Civil de 2015, pela incidência da norma do artigo 15: “Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente”.

Da análise do contexto que se insere o processo administrativo fiscal percebe-se a

sua natureza híbrida em decorrência de um disciplinamento coletivo e concomitante do tributarismo, do administrativismo e do processualismo civil, além do evidente alicerce constitucional que deve permear todos os atos. Assim cada uma dessas disciplinas traz consigo a carga axiomática que lhes seja própria, contribuindo para uma excelente principiologia, que se bem e devidamente aplicada, protegerá tanto o bom andamento do processo quanto da própria pessoa do contribuinte. Neste sentido, vejamos o pensamento de Marins (2017, p.17):

Por se tratar de disciplina híbrida, nascida do encontro de três vertentes disciplinares do Direito Público (Direito Tributário, Direito Administrativo e Direito Processual Civil), haverá o estudioso que manejar com precisão postulados de fundo constitucional aparentemente antagônicos como as garantias individuais de ordem tributária da isonomia e da capacidade contributiva em confronto com a supremacia do interesse público sobre o particular, e os da informalidade e celeridade da atuação administrativa em atrito com as complexas garantias decorrentes do *due process of law* (ou mais precisamente *procedural due process*).

O marco inicial do processo administrativo fiscal que tem como objetivo de se constituir num instrumento de controle, especialmente do lançamento tributário, incorporou a dimensão de garantia dos direitos do cidadão/contribuinte firmadas na Constituição/88, quando se viu assegurado como instrumento de harmonização da relação fisco/contribuinte.

A Constituição Federal/88, no seu capítulo dedicado aos Direitos e Garantias Fundamentais, mais especificamente no art.5º, LV, assegura a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes. Observe-se que a segurança mencionada no art. 5º, inciso LV, da CF/88 é a segurança jurídica que repousa na igualdade de tratamento a todos os cidadãos, e aos contribuintes em especial, nas relações processuais com a administração.

Logo, o processo administrativo tributário trata-se de um instituto do ramo do direito público que diz respeito, em regra, a uma controvérsia entre o contribuinte e a Fazenda Pública, relativamente à matéria tributária. Portanto, constitui-se em instrumento de revisão do lançamento. Segundo Torres (2010, p.161), “muito se tem discutido no direito brasileiro acerca da natureza do processo administrativo tributário, que se inicia com a impugnação do lançamento pelo contribuinte e visa controlar o lançamento levado a efeito pela autoridade administrativa”. Assim, atesta o referido autor que:

Alguns autores (RUBENS GOMES DE SOUZA, op. Cit., 24) o incluem no próprio lançamento, do qual constituiria a fase litigiosa. Outros, com maior precisão (XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário*

Brasileiro. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1977, p. 92), preferem vê-lo como um processo independente do ato de lançamento, embora tenha um objetivo de controle de sua legalidade. (TORRES, 2010, p.162)

No mesmo sentido Marins (2001, p. 164), dispara:

A etapa contenciosa (processual) caracteriza-se pelo aparecimento formalizado do conflito de interesses, isto é, transmuda-se a atividade administrativa de procedimento para processo no momento em que o contribuinte registra seu inconformismo com o ato praticado pela administração, seja ato de lançamento de tributo ou qualquer outro ato que, no seu entender, lhe cause gravame, como a aplicação de multa por suposto incumprimento de dever instrumental. A mera bilateralidade do procedimento não é suficiente para caracterizá-lo como processo. Pode haver participação do contribuinte na atividade formalizadora do tributo e isso se dá, por exemplo, quando este junta documentos contábeis que lhe foram solicitados ou quando comparece ao procedimento para esclarecer esta ou aquela conduta ou procedimento fiscal que tenha adotado na sua atividade privada. Até esse ponto não se fala em litigiosidade ou em conflito de interesse, até porque o Estado ainda não formalizou sua pretensão tributária. Há mero procedimento que apenas se encaminha para a formalização de determinada obrigação tributária (ato de lançamento). Após essa etapa, que se pode mostrar mais ou menos complexa, praticado o ato de lançamento e, portanto, formalizada a pretensão fiscal do Estado, abre-se ao contribuinte a oportunidade de insurgência, momento em que, no prazo legalmente fixado, pode manifestar seu inconformismo com o ato exacionando oferecendo sua impugnação, que é o ato formal do contribuinte em que este resiste administrativamente à pretensão tributária do fisco. A partir daí instaura-se verdadeiro processo informado por seus peculiares princípios (que são desdobramentos do *due process of law*) e delimita-se o instante, o momento em que se dá a alomorfia procedimento processo modificando a natureza jurídica do atuar administrativo.

O certo é que pelo lançamento, ato da autoridade administrativa competente, dá-se o nascimento da obrigação tributária e a consequente constituição do crédito tributário (obrigação de pagar), podendo o contribuinte, após notificado, impugnar o lançamento, em busca da verdade material e da integral obediência à legislação tributária.

No momento em que o sujeito passivo não se conforma com a exigência tributária formulada pelo sujeito ativo inicia-se o contraditório e, através de meios próprios de impugnação, deve-se apresentar seus argumentos de irresignação. A partir disso, 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.

Já o termo final do PAF é a decisão transitada em julgado consolidada pelo esgotamento de todas as possibilidades de recurso que, em última instância, é alcançada junto

à Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

3.3 Fases do Processo Administrativo Fiscal

O processo administrativo fiscal tem a fase não litigiosa e a litigiosa. A primeira decorre de ato praticado pela autoridade fiscal com objetivo de cobrar o tributo não recolhido, enquanto que a segunda surge em razão de ato praticado pelo contribuinte que discorda da referida cobrança.

A fase não litigiosa é comumente chamada de procedimento, ao passo que a fase litigiosa de processo administrativo tributário (PAF), esta é formada por um conjunto de regras que regulam a relação jurídica processual, com vistas a um resultado legítimo, que é a solução do conflito jurídico-tributário.

Sobre o assunto Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 55/56) esclarece:

Sempre que houver apenas a série de atos tendentes a um resultado final considerado em seu aspecto formal, mas que não tenha como finalidade a produção de um resultado que deva ser legitimado pela participação dos interessados (participação esta que ocorre de forma dialética, ou contraditória, se o resultado final consistir na solução de um conflito), tem-se um *mero procedimento*. Quando essa série de atos tiver por propósito produzir um resultado que deva ser legitimado pela participação dos interessados (v. g., dirimir uma lide, um conflito, reconhecendo o direito subjetivo detido por uma das partes litigantes, e sobretudo oferecendo a essas partes possibilidades de participação), tem-se, além do procedimento considerado em seu aspecto formal, também um processo propriamente dito.

Na fase não litigiosa ocorrem os primeiros atos de ação fiscal e formalização do crédito tributário, consoante o art. 7º do Decreto nº 70.235, de 1972, tem-se o primeiro ato de ofício, escrito, praticado pela autoridade administrativa que ciente o sujeito passivo da obrigação tributária, depois a apreensão de mercadorias, documentos ou livros e começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

Nos termos do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972 a exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, que, entre outras exigências, devem conter a intimação da determinação da exigência tributária imposta ou da possibilidade de impugná-la (art. 10, inciso V, e art. 11, inciso II, todos do Decreto nº 70.235, de 1972).

Quando não há cumprimento e nem impugnação da exigência, a autoridade

declarará a revelia e, pelo prazo de trinta dias, há o que o art. 21 do Decreto nº 70.235, de 1972 denomina de “cobrança amigável”, ou seja, atos realizados pela Administração para conseguir, ainda na via administrativa, o pagamento do valor devido antes de enviar o crédito para inscrição em dívida ativa.

Nesta esteira Marins (2018, p. 272) enfatiza o objetivo da cobrança amigável:

É também de 30 (trinta) dias o prazo para cobrança amigável do crédito tributário nas hipóteses em que não tenha havido cumprimento ou impugnação da exigência notificada ao contribuinte (findo o qual haverá a inscrição em dívida ativa para fins da execução forçada do crédito) e para os procedimentos concernentes aos bens que sofreram decreto de perdimento (arts. 21, *caput*, §§ 2º e 3º, e 63 do Dec. 70.235/1972).

Exaurido o prazo de cobrança amigável, sem o devido pagamento, o crédito tributário é encaminhado para inscrição em dívida ativa e posteriormente, se for o caso, ajuizamento da execução fiscal, conforme descrito no art. 21, § 3º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Já a fase litigiosa propriamente do contencioso administrativo fiscal ou, como tecnicamente conhecido, processo administrativo fiscal, inicia-se em razão de uma discordância do contribuinte, sujeito passivo da relação tributária, com a Administração Pública, sujeito ativo, em relação a uma exigência fiscal injustificada.

Nesse contexto, Machado Segundo (2004, p. 55), destaca que:

Os processos administrativos contenciosos contam com previsão constitucional implícita e explícita. Decorrem, implicitamente, do fato de o Brasil ser um Estado Democrático de Direito submetido à legalidade e à moralidade, e que tem a cidadania como um de seus fundamentos. Tudo isso impõe à Administração que adote um devido processo legal administrativo como forma de procurar resolver os seus conflitos com os administrados, conforme está previsto, explicitamente, no art. 5º, inciso XXXIV, a, LIV e LV, da CF/88.

A insurgência ou discordância do contribuinte é demonstrada pela apresentação de impugnação à exigência fiscal, como bem dispõe o art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972. É a forma tradicional e mais comum de se instaurar o contencioso fiscal.

A impugnação deve ser remetida à apreciação da Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente, que é a autoridade julgadora de primeira instância, para análise da matéria discutida pelo contribuinte.

No art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972 consta todos os requisitos indispensáveis que devem conter a impugnação, senão vejamos:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

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

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

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

Dentre esses requisitos que devem existir na impugnação destaca-se a necessidade de informação sobre a apreciação ou não da matéria pela esfera judicial, isso decorre do modelo de Jurisdição em vigor no Brasil, em que as únicas decisões definitivas são as proferidas pelo Poder Judiciário, ou seja, Jurisdição Una. Logo, quando a questão está sob apreciação judicial, esta não poderá ser debatida em âmbito administrativo, pois este fato significa implicitamente a renúncia à esfera administrativa pelo sujeito passivo.

Sábias são as palavras Cleucio Santos Nunes (2010, p. 308) ao dizer que: “não fará sentido que a impugnação administrativa tome seu curso normal se a Justiça deverá se pronunciar a respeito da matéria”. Tal previsão também encontra guarida legal no parágrafo único do art. 38 da Lei de Execuções Fiscais (LEF), Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.

Com a apresentação da impugnação pelo sujeito passivo tem-se a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o qual é um dos maiores efeitos gerados pela insurgência do contribuinte, consagrado pelo Código Tributário Nacional no seu inciso III do art. 151: “as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo”.

Destarte, que tanto a impugnação quando o recurso contra ato/decisão administrativa impedem a cobrança do crédito tributário até seu julgamento final, sendo que outro efeito importante é a impossibilidade de inscrição em dívida ativa e o direito que o sujeito passivo tem de ver sua regularidade fiscal atestada, através da obtenção de certidão positiva com efeitos de negativa, vejamos:

As impugnações e recursos impedem a exigibilidade do crédito tributário. Enquanto a exigência não se tornar definitiva na esfera administrativa, o montante não pode ser exigido do sujeito passivo, não pode este ser inscrito

em dívida ativa, tampouco lhe pode ser negada certidão de regularidade fiscal (positiva com efeitos de negativa). (PAULSEN, 2014. p. 1.202)

Outra questão que merece destaque está expressa no art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972 em que será considerada não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada, isso significa que pode existir impugnações parciais e a matéria que não foi contestada não possui suspensa sua exigibilidade e, por consequência, pode ser cobrada de imediato pela Fazenda Pública, neste caso o órgão preparado providenciará a formação de autos apartados para imediata cobrança da parte não contestada (art. 21, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 1972).

A decisão em primeira instância proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) de Julgamentos deverá conter relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, além de se pronunciar sobre as razões de defesa suscitadas pelo impugnante, a fim de que sejam atendidos os princípios do contraditório e da ampla defesa.

Dessa decisão da DRF ainda cabe recurso voluntário e de ofício nos termos dos arts. 33 e 34 do Decreto nº 70.235, de 1972.

3.4 Princípios norteadores do Processo Administrativo Fiscal

Pode-se afirmar que os princípios são a base estruturante do Direito. Como normas jurídicas que são, servem, a um só tempo, como parâmetro hermenêutico e como elemento para integração de lacunas. Mais que isso, representam os valores estruturantes do sistema jurídico. Canotilho (1994, p. 1143) ensina que princípios são normas de grau maior de abstração, que se prestam a mediações concretizadoras a cumprir um papel fundamental: são fundamento das regras.

Logo, os princípios assumem para o processo administrativo uma relevância especial, pois servirão de norte para a ativação do administrador e de parâmetro para o juiz, se provocado a controlar os atos praticados ou decorrentes do processo.

Como leciona Miguel Reale (2002, p. 305), “os princípios são enunciados normativos de valor genérico que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento para sua aplicação e integração”.

O processo administrativo como forma de verificação da legalidade dos atos da administração se serve dos princípios como eficaz instrumento para esse controle. Como diz

Jésus Gonzáles Peres (2000, p. 151), “os princípios têm operatividade direta e imediata no procedimento. Em poucas palavras: têm importância fundamental”.

Os princípios originam-se do processo de interpretação e aplicação do Direito pelo intérprete, a partir do texto legal. Segundo a lição de Ávila (2006, p. 79) “os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessárias à sua promoção”.

A observância das garantias individuais de raiz constitucional é condição necessária e indispensável da validade do processo administrativo tributário: direito de impugnação administrativa à pretensão fiscal (art. 5º, LIV, CF/88); direito à autoridade julgadora competente (art. 5º, LIII, CF/88); direito ao contraditório (art. 5º, LV, CF/88); direito à cognição formal e material ampla (art. 5º, LV, CF/88); direito à produção de provas (art. 5º, LV, CF/88) e direito ao recurso hierárquico (art. 5º, LV, CF/88).

Logo, na seara constitucional, o processo administrativo fiscal encontra seu alicerce nos artigos 5º e 37, destacando-se o princípio do devido processo legal, do qual decorrem os princípios da ampla defesa e do contraditório. Ainda é válido mencionar a indispensável orientação recebida pelos princípios norteadores da administração pública como um todo, contidos no art. 37 da Carta Magna, a saber: legalidade, isonomia, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

No Estado Democrático de Direito o devido processo legal não é apenas o processo previamente estabelecido em lei, mas também o processo que assegura outros valores agasalhados pela ordem constitucional, dentre os quais destacam-se a ampla defesa e o contraditório, cuja ausência torna o processo inquisitorial, não passando de formalização de arbitrariedade.

A ampla defesa e o contraditório não representam, por outro lado, categorias estanques, por exemplo, estão intimamente relacionadas à imparcialidade do julgador, que necessitam ouvir todos os envolvidos para decidir. Caminha-se, assim, para uma legalidade material ou para um devido processo material, onde não só há previsão legal, mas asseguarção de direitos mínimos que prestigiem a ordem de valores vigentes.

O contraditório e a ampla defesa devem estar presentes no curso do processo e, em regra, devem sempre ser prévios ao ato que causará gravame. Mas esta regra comporta exceções que ocorrem exatamente quando se tem em voga outros valores também ligados à efetividade e preservação de direitos fundamentais.

Na esteira destas pontuações é oportuna a invocação da doutrina que define e delimita os contornos do contraditório e da ampla defesa no âmbito do devido processo legal na seara administrativa.

Assim, Meirelles (2003, p. 595) lembra que “por garantia de defesa deve-se entender não só a observância do rito adequado como a cientificação do processo ao interessado, a oportunidade para contestar a acusação, produzir prova de seu direito, acompanhar os atos da instrução e utilizar-se dos recursos cabíveis”.

Mello (1995, p. 300) menciona o princípio da "audiência do interessado", salientando que:

Esse direito implica, como aludem os especialistas, um contraditório... Tal direito - e Escola insiste, oportunamente, nisto - não se resume a uma única manifestação. Onde, significa mais do que ser ouvido apenas inicialmente. Pode, *in concreto*, implicar que se deva *ensanchar* ao administrado oportunidade de volver a manifestar-se, tendo em vista o próprio desenrolar do procedimento com seus incidentes.

Já Di Pietro (2007, p. 367) decreta que:

O princípio do contraditório, que é inerente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe oportunidade de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação. Exige: 1- notificação dos atos processuais à parte interessada; 2- possibilidade de exame das provas constantes do processo; 3- direito de assistir à inquirição de testemunhas; 4- direito de apresentar defesa escrita.

No processo administrativo tributário, passado a constituição do crédito tributário, a impugnação administrativa apresentada pelo sujeito passivo vai caracterizar o conflito de interesses entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, agora na qualidade de litigantes e o processo administrativo, nascido desta forma, passa a ser orientado pela garantia constitucional da ampla defesa. O direito à impugnação administrativa torna efetivo o direito do sujeito passivo de não ser privado de seus bens sem o devido processo legal material e processual. Considerando que a relação jurídica tributária, ainda que seja de cunho obrigacional, não depende do consentimento direto do sujeito passivo, faz-se necessária a estrita observância de garantias eficazes para que seja válida a ponto de subtrair parcela do patrimônio particular.

A ampla defesa também é garantida ao sujeito passivo quando da apresentação de

todos os meios de provas legais e apreciação de todas as alegações pela autoridade administrativa responsável pelo julgamento do conflito de natureza tributária. A autoridade julgadora não pode, ainda que por razões normativas ou hierárquicas, deixar de examinar matéria formal ou material, de fato ou de direito, preliminares ou de mérito, sob pena de ferir a garantia constitucional da ampla defesa.

A garantia constitucional da ampla defesa somente será efetiva se a administração pública competente para o julgamento do processo administrativo tributário contiver ao menos uma fase de revisão hierárquica das decisões, seja por órgão monocrático ou colegiado. É chamado de hierárquico o recurso que submete a decisão administrativa ou judicial à revisão por órgão competente e hierarquicamente superior. A garantia da ampla defesa, por conseguinte, impede que a administração pública decida sobre a impugnação da pretensão tributária em instância única, sob pena de invalidade do processo administrativo tributário.

Portanto, salvo as hipóteses de postergação do contraditório e de revelia, à parte deve ser conferida ciência de todos os atos do procedimento, podendo manifestar-se sempre que potencialmente constatar a possibilidade de gravame ou irregularidade e sempre que assim for previsto como preparação a outro ato.

Outro corolário é o princípio do duplo grau de jurisdição, este garante ao contribuinte recorrente, no âmbito do PAF, a ampla defesa, diante de uma instância superior e colegiada, oportunizando a revisão por um órgão julgador coletivo, que teoricamente deve priorizar pela imparcialidade e impessoalidade absolutas, acerca das decisões monocráticas de instância inferior, uma vez ser esta última, por limitações próprias da individualidade do julgador mais suscetível a falhas.

Diante do exposto, considera-se oportuno destacar, com brevidade, todos os princípios norteadores do Processo Administrativo Tributário, “pois são estes os responsáveis pela otimização da aplicação do Direito e do valor por ele expresso, na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes”, conforme dispõe Robert Alexi em sua obra (ALEXI 2015, p. 90).

Para melhor compreensão, será organizada a exposição dos princípios do Processo Administrativo Tributário, conforme a seguir: Princípios da fase não litigiosa ou preparatória de lançamento, decorrente da atividade fiscalizadora e referentes à fase litigiosa ou contencioso administrativo tributário.

3.4.1 Princípios da fase não litigiosa ou preparatória de lançamento

São os princípios do procedimento fiscalizatório, destacando-se que para boa parte da doutrina o termo “Procedimento” diz respeito somente ao Procedimento Fiscalizatório e Preparatório de Lançamento, enquanto o termo “Processo” designa apenas o Procedimento Contencioso, visto ser este o único a possuir litigiosidade, o que é elemento-chave obrigatório e necessário da definição de processo *latu sensu*.

a) Princípio da Inquisitorialidade

Este princípio é típico de procedimentos investigativos realizados pela polícia judiciária, contudo, também está presente na fiscalização tributária.

Antes de constituído o crédito tributário, o procedimento administrativo tributário rege-se pela inquisitorialidade, o que significa que a Administração Pública tem a prerrogativa de investigar o particular sem que, para tanto, irradie-se desde então os direitos, de natureza processual, previstos no texto constitucional, como a ampla defesa, o contraditório etc.

Tais direitos deverão ser exercidos apenas em um segundo momento, quando houver o lançamento; antes disso, sequer há pretensão fiscal formalizada, o que priva o contribuinte do direito de interferir em tal procedimento.

Conforme Marins (2017, p. 186), “inquisitório, juridicamente, não significa arbitrário nem mesmo discricionário”, mas é apenas a designação de uma característica investigativa em que o investigado é inquirido, perguntado, e não é necessário dá-lhe oportunidade de defesa pois a investigação é etapa preparatória para um processo em que se dará toda a oportunidade de defesa ampliativamente.

b) Princípio da Cientificação

Dispõe o texto da atual Constituição Federal brasileira, no inciso XXXIII do artigo 5º, que “todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado”.

Em decorrência de tal previsão constitucional, é direito do contribuinte ter ciência de qualquer atividade administrativa que diga respeito a assuntos que repercutam sobre a sua esfera jurídica.

Portanto, é o axioma que deve ser obedecido pela Administração Tributária sempre que for realizado ato administrativo fiscalizatório, sob pena de invalidade. Assim, é direito do sujeito passivo ser cientificado do início da fiscalização (art. 7º, I, Dec. nº

70.235/72), bem como ser cientificado da ocorrência do ato (final) de lançamento e do ato de autuação da infração tributária por meio notificação de lançamento e do auto de infração tributários (arts. 10-11, Dec. nº 70.235/72). Também positiva a cientificação, na forma abstrata, o art. 3º, II da Lei dos Processos Administrativos Federais (Lei nº 9.784/99) que afirma ser direito do administrado “ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha condição de interessado [...]”.

c) Princípio da Acessibilidade dos Autos

Este princípio se encontra positivado no mesmo dispositivo da Cientificação, artigo 3º, II da Lei nº 9.784/99. Essa regra postula o direito do contribuinte de ter acesso aos autos do procedimento (também do processo tal qual o contencioso administrativo), e este acesso deve ser franco, amplo e útil pela Administração Tributária de maneira que sejam os autos e documentos vinculados ao alcance fácil do interessado. Nestes termos é reduzida a regra pelo art. 3º, II, na qual é direito do administrado “ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas”.

d) Princípio do Formalismo Moderado

Esse princípio é também chamado de Informalismo a favor do administrado. Com fundamento legal no art. 2º, parágrafo único, IX da lei nº 9.784/99, nos processos administrativos, bem como nos procedimentos, será feita “adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados”.

A tônica da atividade administrativa tributária consiste em buscar sempre assegurar o ambiente mais afeito possível à busca de todos os elementos que contribuem para a definição dos fatos que envolvem a exigência tributária. Não por outra razão, o Decreto 70.235/72, que rege o processo administrativo tributário federal estabelece que os atos e termos processuais conterão somente o indispensável à sua finalidade e não devem conter elementos que comprometam a fidelidade e a certeza de seu conteúdo.

Tal previsão encontra ressonância na lógica estabelecida pela lei que rege o processo administrativo federal, a Lei 9.784/99. Lá se prevê que os atos administrativos não dependem de forma determinada, salvo quando lei em sentido formal e material trouxer regramento formal para tal ato. Em consequência, previsões infralegais de observância de certas formalidades, comuns nos processos de compensação, por exemplo, são írritas e devem ser afastadas.

e) Princípio da Fundamentação

O texto constitucional não exija textualmente a fundamentação dos atos administrativos, contudo tal exigência deriva, sobretudo, do dever da Administração Pública de motivar os seus atos. Por conta disso, o artigo 2º, VII, da Lei 9.784/99 dispõe ser obrigatória a indicação dos pressupostos de fato e de direito nas decisões administrativas.

É este o axioma que vincula a Administração (tributária ou comum) à lei, o qual enaltece o primado da legalidade administrativa e tributária, determinando que todos os atos procedimentais, processuais e decisões devem ser fundamentados na norma legal que rege o processo ou na matéria tributária concretamente. Esta regra se relaciona estreitamente e valorativamente com a regra da motivação administrativa e tem fundamento legal no inciso VII do artigo. 2º da Lei nº 9.784/99 cuja redação determina a “indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão”.

f) Princípio da Celeridade

Inicialmente, o contribuinte não tem propriamente interesse que a marcha do procedimento e do processo administrativo tributário seja veloz, tendo em vista que, nos termos do inciso III do artigo 151 do Código Tributário Nacional, as reclamações e os recursos administrativos suspendem a exigibilidade do crédito tributário controvertido, nos termos da lei.

A remissão aos termos da lei, porém pode indicar situações versadas de modo distinto, nas quais as manifestações administrativas não impedem a cobrança do tributo. Para tais situações, o contribuinte tem efetivo interesse em ter o desfecho administrativo de seu processo da forma mais breve possível. Outrossim, é possível que o contribuinte não considere conveniente suportar o estado de incerteza inerente ao desenvolvimento do procedimento e do processo tributário.

Com a finalidade de evitar que a tão temida demora venha a prejudicar o contribuinte, o inciso LXXVIII do artigo 5º da Constituição 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”.

g) Princípio da Gratuidade

A princípio, é de interesse da própria Administração Pública promover a exigência tributária somente nas hipóteses em que a exação é efetivamente devida. Tal dever faz parte de mais uma faceta de sua atuação, sempre pautada pelo princípio da legalidade.

Corolário dessa característica é a gratuidade do Processo Administrativo, prevista expressamente no artigo 2º, XI, da Lei 9.784/99, que versa sobre o processo administrativo

federal: “XI – proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei; [...]”.

O procedimento fiscalizatório (também o contencioso) deve ser gratuito, pois o procedimento fiscalizatório é meio legal necessário pelo qual o Fisco identifica exações e cobra os tributos, sendo uma atividade de interesse precípua e próprio do Estado apta em promover sua autotutela tributária, sendo assim não há por que o contribuinte arcar com as custas próprias de cobrança.

3.4.2 Princípios da fase Litigiosa ou Contencioso Administrativo Tributário.

Aqui se elenca os princípios que incidem e avivam o Processo administrativo fiscal propriamente dito, isto é, o Contencioso Administrativo Tributário do Processo Administrativo Fiscal.

a) Princípio do Contraditório e Ampla Defesa

A ampla defesa, como garantia constitucional no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Brasileira, pode ser compreendida como sendo o direito de apresentar alegações, propor e produzir provas, participar da produção das provas requeridas pela parte contrária da demanda ou determinadas de ofício pelo juiz e exigir a adoção de todas as providências que possam ter utilidade na defesa dos seus interesses, de acordo com as circunstâncias da causa e as imposições do direito.

É a possibilidade de contestar, em favor de si próprio, condutas, fatos, argumentos, interpretações que possam ocasionar prejuízos físicos, materiais ou morais.

Costuma-se fazer referência ao princípio do contraditório e da ampla defesa, como está mencionado na Constituição Federal. No entanto, o contraditório é pressuposto da ampla defesa. A ampla defesa é que compõe o princípio fundamental e nela já se inclui o direito ao contraditório, que é o direito de contestação a acusações e de contradizer os atos imputados a si.

Na definição do Desembargador Alexandre Câmara (2006, p. 50):

O contraditório seria a garantia de ciência bilateral dos atos e termos do processo com a conseqüente possibilidade de manifestação sobre os mesmos, podendo ser entendido como um binômio: informação mais possibilidade de manifestação. Seja no processo administrativo seja no processo judicial, ninguém pode ser atingido por uma decisão administrativa no seu âmbito de interesses sem ter tido ampla possibilidade de influir eficientemente na sua formação.

Logo, o princípio da ampla defesa, que não significa defesa ilimitada, deve ser observado no processo administrativo, sob pena de nulidade e manifesta-se pela oportunidade concedida ao sujeito passivo de opor-se à pretensão, fazendo serem conhecidas e contempladas todas as suas alegações de caráter processual e material, bem como as provas com que pretenda evidenciar as suas alegações.

O contraditório tem como pressupostos: audiência bilateral: notificação de todos os atos processuais e ampla possibilidade de impugnar, com direito da vista do processo; necessidade de que se dê ciência a cada litigante dos atos praticados pelo juiz e pela outra parte, para fins de acompanhamento dos atos processuais; direito de apresentar alegações, propor e produzir provas e de toda a intervenção que a parte entender necessária para provar suas alegações; interposição de recursos em face das decisões contrárias as suas pretensões.

O Processo Administrativo Fiscal parte da premissa que os atos administrativos podem conter equívocos e que, portanto, deve haver um mecanismo de correção. Neste contexto, se entende que o interessado deve ser chamado a contribuir, assegurando-lhe o direito de manifestar sua inconformidade, caso disponha de informações capazes de compor uma antítese à tese da Administração.

Asseverar o contraditório consiste em conduzir o processo de forma dialética, de tal maneira que o interessado tenha o direito de se manifestar sobre todas as teses e provas que a Administração trazer aos autos.

O contribuinte tem direito à ampla defesa, isto significa que ele pode se defender livremente, sem qualquer limitação, com exceção das que o próprio Direito proíbe. Como exemplo, podemos citar a inadmissibilidade de provas ilícitas.

Ambos estão positivados na CF/88 no inciso LV do artigo 5º, eficácia normativa sobre todos os processos existentes em Direito Brasileiro, inclusive o PAF. Também são princípios-chave para esta pesquisa, pois são corolários do Devido Processo Legal e sempre incidem com ele inseparavelmente no PAF.

Algumas vezes, o contraditório e a ampla defesa são estudados separadamente, por apresentarem conteúdo ligeiramente diferente entre si. Contudo, ambos são muito mais complementares, conforme opinião de José Carvalho dos Santos Filho (2005, p.839):

Costuma-se fazer referência ao princípio do contraditório e da ampla defesa, como está mencionado na Constituição. Contudo, o contraditório é pressuposto da ampla defesa. Esta, sim, é que constitui o princípio

fundamental e nela já se inclui o direito ao contraditório, que é o direito de contestação, de redarguição a acusações, de impugnação de atos e atividades.

São, pois, princípios complementares tanto um do outro como do Devido Processo Legal porquanto se destinam a máxima defesa do contribuinte das imputações do fisco. Como exemplo se tem a incidência do Contraditório no ato de Impugnação do contribuinte ao lançamento e no mesmo ato a ampla defesa garantirá que o contribuinte alegue tudo o que for útil à sua defesa, apresente todas as provas e requeira as perícias e diligências cabíveis, todas com o objetivo máximo de defender-se amplamente.

Fundamentadamente, segue o duplo conceito de Cláudio Lembo (2007, p. 211):

O contraditório se constitui em aplicar o método dialético aos atos do processo. Nada é unilateral. Cada pronunciamento de uma das partes parciais, autor e réu, exige ciência à outra parte, sua manifestação ou silêncio, visando ao escopo último do processo, que é permitir a convicção da terceira parte do triângulo processual, o juiz, parte imparcial. A ampla defesa, por seu turno, defere às partes a faculdade de realizar todas as provas necessárias e a apresentação dos instrumentos de prova obtidos lícitamente, mesmo que no âmbito extrajudicial.

b) Princípio do Devido Processo Legal

A expressão “Devido Processo Legal”, tem sua origem no seu equivalente inglês *Due process of law*. Esta foi a cláusula inserida na *Magna Charta Libertatum* inglesa de 1.215, quando por uso protestante da cidadania, os barões e homens livres ingleses impuseram limitações políticas e judiciais ao poder do Estado Absolutista inglês, no reconhecimento dos chamados Direitos Humanos de primeira geração ou dimensão. (CANOTILHO, 2013, 431).

Surgiu como um instrumento duplo de afirmação da posição do indivíduo, tal como livre, em frente ao poder abusivo do Estado, ao mesmo tempo em que protegeu o indivíduo deste mesmo poder, dando fim às interferências nos processos judiciais e aos processos de fachada da antiga ordem, os quais serviam, no Absolutismo, de pretexto para os Reis minarem e confiscarem a propriedade dos súditos e encerrarem na prisão seus inimigos políticos.

Este princípio é expresso na ordem jurídica brasileira *ipsis literis* na redação do inciso LIV do art. 5º da Constituição Brasileira: “art. 5º, LIV – ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”. Esta é a única vez em que é mencionado no texto constitucional na sua grafia doutrinariamente consagrada: devido processo legal. Entretanto a menção escrita única deste princípio pode conduzir o intérprete constitucional a compreensão de que o seu alcance se restringe às hipóteses descritas, isto é,

sugere a falsa conclusão de que este princípio somente se aplica aos processos em que a decisão pode privar algum cidadão de sua liberdade ou de seu patrimônio.

Ora, tal aplicação é muitíssimo restrita, e não se coaduna com a prática jurídica dos julgadores em todos os Estados constitucionais modernos, sobretudo no Brasil. Ao contrário do que a redação constitucional deste princípio sugere, ele na verdade tem amplíssimo alcance valorando, condicionando e informando todas as espécies processuais. Assim há de se compreender na exegese do inciso LIV, as hipóteses de privação vinculadas ao princípio são apenas exemplificativas e não taxativas. Não há de se esperar que somente os processos criminais de crimes com penalidade de privação de liberdade ou que só os processos cíveis em que o objeto seja o patrimônio sejam operados de maneira devida e regular.

Portanto, o devido processo legal abarca muito mais garantias fundamentais. Nisto se revela a natureza superior e generalizante deste princípio. Na própria origem, o princípio trouxe consigo, em seu bojo, outras garantias hoje positivadas pela Constituição Brasileira de maneira autônoma, que, porém, são dependentes dela, um exemplo é o contraditório e a ampla defesa.

O devido processo legal é considerado um postulado que abrange e é aplicável a qualquer regramento do direito brasileiro no que concerne a processos e procedimentos com provimento final decisório, considerado como super-princípio, de amplíssimo alcance e efetividade, indispensável para o um resultado justo que será alcançado com possibilidade de defesa do acusado/requerido e da certeza na verdade material que fundamenta a decisão final. Tal princípio é originário de todas as garantias constitucionais processuais instituídas do inciso LIII ao LXIX do art. 5º da CF.

É o primado de todos os princípios, regras e garantias processuais positivados na Constituição, sobretudo do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV) e do Julgador Competente (art. 5º LIII).

c) Princípio da Ampla Instrução Probatória

Consequente lógico do princípio da ampla defesa, este axioma determina que não haja restrição de matéria sobre a qual deva haver decisão pela autoridade julgadora. O uso de todos os meios de defesa acessíveis ao contribuinte garantido pelo postulado da ampla defesa exige, como consequência, que toda essa matéria apresentada seja apreciada pela autoridade, do contrário haverá restrição, em vez de ampliação, do direito de defesa.

Assim, de tudo o que o contribuinte alegar, seja em matéria de fato ou de direito tributário material, formal, ou processual, seja de irregularidade dos atos fiscalizatórios, do

lançamento, das notificações ou autos, ilegalidade ou inconstitucionalidade deve efetivamente ser apreciada e, sobre ela, proferida decisão que a contemple pela autoridade julgadora.

d) Princípio do Duplo Grau de “Cognição Julgadora”

Outro corolário da Ampla Defesa e cognato do Princípio do Duplo, este preceito Grau de Jurisdição garante ao contribuinte recorrente, no seio do Processo Administrativo a ampla defesa de si, diante de uma instância superior e colegiada, oportunizando a revisão por um órgão julgador coletivo, portanto mais próximo de possuir imparcialidade e impessoalidade absolutas, comparado à decisão monocrática de instância inferior, visto ser esta última, por limitações próprias da individualidade do julgador mais suscetível a falhas.

e) Princípio do Julgador Competente

Com fundamento no art. 5º, LIII, estabelece que os julgadores devam ser escolhidos pela Administração com a finalidade específica de julgar as matérias abrangidas pelo Processo Administrativo Fiscal que sejam investidos de competência legal para tanto. Preceitua ainda que devam ser, estes julgadores, previamente (e não por ocasião e propósito de nenhum processo específico) escolhidos e colocados em órgãos especializados de processamento e julgamento das lides administrativo fiscais.

f) Princípio da Ampla Competência Decisória

Esta é consequência lógica dos primados do Julgador Competente e da Ampla Defesa, convergindo para a compreensão de que, uma vez sendo competente o julgador, toda a ampla matéria defensiva do contribuinte trazida àquele é, por conseguinte domínio de sua competência e está sujeita sem restrições à apreciação de sua decisão.

g) Princípio da Razoável Duração do Processo Administrativo

Este preceito está fundamentado no art. 5º, LXXVIII da CF que determina: “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”. Primado da celeridade processual, a razoável duração do processo se valora em conceito vago e de difícil determinação, qual seja, a razoabilidade. De maneira geral, a doutrina gosta de atrelar a finalidade deste axioma ao tempo total e genérico do processo resumindo a razoabilidade do processo nesta fórmula: processo célere o suficiente para oferecer resposta rápida e bem fundamentada, porém suficientemente longo para efetivar a segurança jurídica ao demandado.

Logo, em síntese e de forma mais prática, pode-se dizer que a razoável duração do processo deve ser o procedimento rápido o suficiente na realização de todos os atos processuais e sem hiatos, conforme as formalidades legais, porém longo o suficiente na medida em que todos os atos são devidamente e cuidadosamente praticados em definitivo,

sem faltar nenhum e sem acrescentar, de ofício, diligências desnecessárias. Neste equilíbrio reside sua rapidez ao mesmo tempo em que sua demora funcional seja pouca.

3.4.3 Princípios comuns à fase não litigiosa e à fase litigiosa

Esses princípios constituem um núcleo único de normativos administrativo e jurídico comuns as fases não litigiosa e litigiosa, sendo de incidência necessária e aplicação obrigatória no âmbito do Processo Administrativo Fiscal.

a) Princípio da Legalidade Tributária

A Constituição Federal de 1988 proclama, em seu artigo 150, I, que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Firma, nestes termos, o chamado princípio da legalidade tributária, garantia conquistada pelos cidadãos e consagrada, hoje, na grande maioria das Constituições dos Estados.

Assim, o princípio da legalidade estabelece que o processo administrativo seja instaurado com base na lei e para preservação dela. A impugnação do sujeito passivo, simultaneamente ampara o seu direito de defesa e também é de suma importância para a defesa do interesse público, no sentido de manter o poder de império da lei e da justiça no funcionamento da Administração Pública.

O ato administrativo de lançamento deve fundar-se em lei, não cabendo ao aplicador fazer ponderações com outros princípios constitucionais, de modo a afastar a legalidade tributária para editar norma individual e concreta de exigência tributária repousada imediatamente em algum outro princípio constitucional.

Não pode a autoridade fiscal lançar tributo meramente porque percebe que a atinente arrecadação acolherá o interesse público, na medida em que proverá o Estado com mais recursos para realizar em maior medida outros princípios. Não se pode, por exemplo, criar ou aumentar um tributo por decreto, mesmo que o produto da arrecadação fosse vinculado, independentemente de ser a mais nobre das causas.

b) Princípio da Vinculação

Encontra-se positivado no art. 3º do CTN, que determina a cobrança de tributos é uma “atividade administrativa plenamente vinculada”. Não se deve esquecer que o PAF é o processo de exigência dos créditos tributários da União, e como tal, compreende o Lançamento, a referida atividade plenamente vinculada, conforme o art. 142 do CTN: “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de

responsabilidade funcional”. Cada ato procedimental e processual no PAF, portanto, é vinculado às leis que o regulamentam.

Esse Princípio é também corolário da Legalidade, ampliando seu alcance e realçando as limitações ao poder de tributar na práxis tributária. Sua incidência, portanto, se dá muito mais na processualidade tributária, também veiculando a legalidade, do plano estritamente material para o PAF. Ainda mais, este princípio deixa bem clara a aplicação da legalidade quanto à não discricionariedade dos atos procedimentais e processuais, obrigando o administrador a realizar todos os atos estritamente conforme e pelo mandado da lei tributária, e não agindo em atos sobre os quais a lei silencia ou não prevê.

c) Princípio da Oficialidade

O Princípio em tela estabelece que a movimentação do processo administrativo cabe à Administração, ainda que instaurado pelo particular. Uma vez iniciado o processo, passa a pertencer ao poder público, a quem compete o seu impulsionamento até a decisão final, mesmo que haja inércia por parte do administrado.

Esse princípio informa que compete à própria Administração impulsionar o processo até seu ato fim, qual seja, a decisão. E neste sentido informa o artigo 2º, inciso XII da Lei 9.784/99, quando prevê a: “impulsão de ofício do processo administrativo, sem prejuízo da atuação de interessados”.

No mesmo sentido, dispõe o Decreto 70.235/72, em seu artigo 18, quando prescreve que a autoridade pode determinar de ofício, a realização de diligências ou perícias, quando as entender necessárias.

A Administração Pública tem o dever de dar prosseguimento ao processo, podendo, por sua conta, providenciar a produção de provas, solicitar laudos e pareceres, enfim, fazer tudo aquilo que for necessário para que se chegue a uma decisão final conclusiva.

d) Princípio da Verdade Material

Conforme Odete Medauar (2005, p.189):

O princípio da verdade material ou verdade real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos.

A lei concede ao órgão fiscal meios instrutórios amplos para que venha formar sua livre convicção sobre os verdadeiros fatos praticados pelo contribuinte.

Tendo em vista o exposto acima, no que toca o processo administrativo, bem como a definição do princípio da verdade material dentro do mesmo processo, imprescindível faz-se observar o disposto no artigo 36 da Lei 9.784/99, quando assinala a obrigatoriedade de fornecimento de documentos pela Fazenda, o que configura importante contribuição para aplicação do princípio da verdade material:

Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro Órgão Administrativo, o Órgão competente para a instrução proverá, de ofício, a obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

e) Princípio do Dever de Investigação

A autoridade fiscalizadora é a responsável por todos os atos investigativos sobre as atividades dos particulares típicas dos domínios fáticos em que se realizam os fatos geradores hipotéticos. Também positivado pela norma do art. 142 do CTN, relativamente a toda a atividade de Lançamento – fiscalização, lançamento e notificação – determinando-a como “(...) obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”. Assim a fiscalização está sujeita a obrigação de investigar.

Contudo, este axioma se submete às garantias e direitos individuais conforme norma do art. 145 § 1º da CF que faculta à “Administração tributária, observados os direitos individuais, identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes”.

Tal princípio ainda incide no contencioso, quanto à produção de provas processuais, sobretudo periciais, e às diligências solicitadas pelo contribuinte.

f) Princípio do Dever de Colaboração

O contribuinte está sujeito à obrigação de colaborar no processo administrativo fiscal, sobretudo na fiscalização, fornecendo documentos, livros contábeis e registros, permitindo a fiscalização, entretanto sendo-lhe permitido não consentir com a violação dos seus direitos individuais, conforme testemunha Marins (2017, p. 185):

Isto é, o dever de colaboração vai até o limite legal concernente às mesmas garantias que limitam os poderes de investigação da Administração tributária. Não estão os particulares, empresas ou instituições, obrigados a colaborar quando estiver em jogo a inviolabilidade da intimidade e da vida privada, da residência, da correspondência, das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, exceto em obediência à ordem judicial.

Curiosamente, tem incidência também no contencioso, por força do art. 4º da Lei dos Processos Administrativos Federais: I– expor os fatos conforme a verdade; II– proceder com lealdade, urbanidade e boa-fé; III– não agir de modo temerário; e IV– prestar as informações que lhe foram suscitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos. Estes preceitos éticos, no entanto, não podem vir de encontro ao Direito de Defesa Ampla do Contribuinte, sendo mitigados por este postulado. Sobre isto, Marins (2017, p. 185) finaliza: “em determinadas situações, pode entrar em colisão com os princípios de não declarar contra si mesmo, induzindo a necessidade da adoção de normas, como o postulado da ponderação”.

g) Princípio da Finalidade

Segundo Cleide de Previtalli (2011, p. 238):

O princípio da finalidade tem por objetivo controlar os atos dos agentes e servidores da Administração e dos administrados, compondo o conflito dos interesses público e privado, logrando, com a adequada celeridade, extinguir litígios entre as partes, no caso, o Fisco e o contribuinte.

O art. 2º da lei 9784/99 afirma que: “A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”.

h) Princípio da Impessoalidade

Sobre o princípio da impessoalidade cada destacar a prevalência do interesse público e a busca pela igualdade no seu sentido mais amplo, conforme Previtalli (2011, p.239) preleciona:

Em sua aplicação, a administração deve agir em moldes estritamente objetivos, avaliando o vulto dos interesses públicos e privados em discussão, afastando-se de qualquer interesse escuso e de artifícios que pretendam favorecer terceiros, quer em ordem ideológica e econômica, visando, assim, tratar desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades, imparcialmente, sem qualquer distinção de suas condições pessoais.

i) Princípio da Motivação

A decisão administrativa não pode ser exarada sem fundamento legal que a suporte.

A motivação é exigência do Estado de Direito. É pela motivação que se verifica o respeito ao princípio da finalidade. É por ela que se coíbe o desvio de poder. O princípio da motivação obriga que os atos praticados no processo sejam fundamentados. Só assim é que se

pode aferir se o ato foi praticado em conformidade com a lei, mesmo no caso dos atos discricionários.

j) Princípio da Razoabilidade

Pretende assegurar o curso do processo administrativo fiscal dentro dos limites lógicos entre o fato objeto da discussão e a atuação concreta da Fazenda Pública.

Em suma, como mostra Canotilho (1994, p. 1143): “somente será aceitável o agir estatal que se mostre razoável, assim entendida a prática de atos que apresentem: i) conformidade de meios; ii) necessidade; e iii) equilíbrio (proporcionalidade) entre meios e fins”.

l) Princípio da Proporcionalidade

Conforme ensina Previtalli (2011, p. 241): “Mediante este princípio é vedado a Administração o excesso de suas funções, o arbítrio em suas decisões, que, amiúde, acontece na relação um tanto quanto desigual entre Estado e administrado”.

O princípio da proporcionalidade exige que o administrador se pautar por critérios de ponderabilidade e de equilíbrio entre o ato praticado, a finalidade perseguida e as consequências do ato. Afinal, mesmo o ato que cumpre sua finalidade, poderá ser desproporcional se trazer consequências que contrariem ou esvaziem a finalidade buscada.

A Lei Federal nº 9.784/99, no artigo 2º, Parágrafo Único, Inciso VI, consagra o princípio da proporcionalidade ao: a) exigir adequação de fins e meios; e b) vedar o estabelecimento de obrigações, restrições e sanções superiores ao estritamente necessário.

m) Princípio da Publicidade.

Um dos princípios da Administração Pública é o da publicidade, contido no caput do art. 37 da Carta Magna, abaixo transcrito.

Art. 37. A administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade.

A Constituição, em seu art. 5º, inc. LX, a seguir transcrito, estabelece que os atos processuais são públicos, salvo quando a lei restringir a sua publicidade: “LX – a lei só poderá restringir a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou o interesse social o exigirem”.

Esse dispositivo apresenta-se como contrapartida ao princípio da publicidade para a administração. Enquanto a Administração é obrigada a dar publicidade a todos dos seus atos, aos cidadãos é garantido o acesso aos documentos relativos a atos praticados por aquela.

Comprova-se a publicidade do processo administrativo tributário quando se constata que o seu julgamento é público. Em processos que correm em segredo, o acesso ao seu julgamento é permitido somente às partes interessadas. Sobre o assunto, leciona o doutrinador Ricardo Abdul Nour (2002, p. 502):

Em última análise, embora muitas vezes utilizado no mesmo sentido, o sigilo de que trata o dispositivo é funcional e não fiscal, ou seja, o agente deve manter sigilo sobre as informações que objete para atingir seu fim (que é apurar o tributo devido), e não manter sigilo sobre o próprio tributo apurado.

Assim, coexistem harmonicamente os institutos do sigilo fiscal e da publicidade do processo administrativo tributário, pois o sigilo fiscal é direcionado às informações obtidas pelo agente público para poder determinar o crédito tributário, enquanto a publicidade é relacionada ao próprio crédito tributário, bem como ao processo administrativo a este relativo.

n) Princípio da Segurança Jurídica

Para Previtali (2011, p. 241), é o mais importante de todos, em qualquer atividade do Estado, eis que é a base dos demais princípios que asseguram os direitos e garantias constitucionais individuais. Ela entende que dele decorre a continuidade do Estado Democrático de Direito.

O Estado Democrático de Direito exige que os atos da Administração Pública sejam exercidos com estrita obediência as normas legais e com uma disciplina indispensável à estabilidade desses atos, bem como ao respeito dos interesse jurídicos da Administração. O processo administrativo fiscal precisa garantir a segurança jurídica e a justiça, Ruy Cirne Lima cita as palavras de Ruy Barbosa, para quem “a justiça não é senão a igualdade entre o direito comum e as suas garantias processuais” (LIMA, 1982, p. 211)

A transgressão a este princípio abala o Estado e nas relações entre a Fazenda Pública e o contribuinte, pode acarretar graves consequências em relação ao seguimento do ramo de atividade do particular.

4 DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO AO PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO FEDERAL

O processo tributário refere-se ao conjunto de atos administrativos e judiciais ordenados, a fim de arrecadar a obrigação tributária, bem como o descumprimento desta. Logo, é o instrumento que se destina a dirimir os conflitos entre o Fisco e os contribuintes.

Destarte, o processo tributário pode ser dividido em duas etapas: procedimento administrativo tributário e processo judicial tributário. O primeiro, objeto deste estudo, obedece às normas de Direito Administrativo e desenvolve-se internamente no próprio Órgão fiscal, com o fim de resolver conflitos entre o contribuinte e o Fisco. O segundo tem seu desenvolvimento disciplinado por normas jurídicas, cujo conjunto denominou-se de Direito Processual Tributário.

Nesse sentido, Helly Lopes Meirelles (2016, p. 834), dispõe sobre processo administrativo tributário:

Processo administrativo tributário ou fiscal, propriamente dito, é todo aquele que se destina à determinação, exigência ou dispensa do crédito fiscal, bem como à fixação do alcance de normas de tributação em casos concretos, pelos órgãos competentes tributantes, ou à imposição de penalidade ao contribuinte. Nesse conceito amplo e genérico estão compreendidos todos os procedimentos fiscais próprios, sob as modalidades de controle (processos de lançamento e de consulta), de outorga (processos de isenção) e de punição (processos por infração fiscal), sem se falar nos processos impróprios, que são as simples autuações de expediente que tramitam pelos órgãos tributantes e repartições arrecadadoras para notificação do contribuinte, cadastramento e outros atos complementares de interesse do fisco.

Complementa Nogueira (1999, p. 246), quando preceitua:

O procedimento administrativo tributário como uma sequência ordenada de atos tendentes 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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Quanto ao processo tributário, o conceitua como sendo toda forma de discussão, seja da obrigação principal, seja da acessória, podendo este se desenvolver em duas ou mais esferas.

Outro não é o entendimento de Machado Segundo (2006, p. 30), ao prelecionar que “... essa fase de procedimento administrativo preparatório do lançamento, no qual é exercida atividade tipicamente administrativa, ou Executiva, sem nenhuma feição ou caráter jurisdicional ou judicante”... Tem-se, então, um processo administrativo através do qual é

feito o controle da legalidade do lançamento. Por conta do conflito que lhe é subjacente, a ensejar a aplicação dos princípios constitucionais processuais, essa fase é geralmente denominada de processo administrativo tributário propriamente dito”.

Assim, didaticamente, considera-se procedimento administrativo fiscal, a fase em que há o nascimento do litígio com o lançamento; e processo administrativo tributário o período em que já houver sido apresentada a impugnação pelo contribuinte à autoridade competente.

Diante do exposto, é fundamental que se teça alguns comentários sobre o lançamento tributário, para logo em seguida discorrer acerca da trajetória que enseja a fase contenciosa do procedimento administrativo tributário ou processo administrativo tributário, propriamente dito.

Segundo o CTN (Código Tributário Nacional), em seu artigo 142, consiste o lançamento em um procedimento administrativo vinculado, que verifica a ocorrência do fato gerador, identifica o sujeito passivo da obrigação tributária, determina a matéria tributável, aponta o montante do crédito e aplica, se for o caso, a penalidade cabível. Entretanto, Machado Segundo (2004, p. 223), assim leciona: “Para que se compreenda o que é lançamento, é importante conhecer a distinção entre obrigação e crédito, expressões que no âmbito do Direito Tributário, possuem significados distintos”. Conforme o CTN, art. 113, se a lei tributária incide sobre o fato gerador – ato praticado pelo contribuinte, do dever de pagar determinado tributo, ou determinada multa, nasce a obrigação tributária, ou seja, o direito do Fisco (sujeito ativo) de proceder ao lançamento tributário e a possibilidade do contribuinte ou responsável (sujeito passivo) de submeter-se ao pagamento.

Com efeito, é cristalino que é com o lançamento que a obrigação se converte em crédito tributário, dando definitividade à relação fisco/contribuinte.

Machado Segundo (2004, p. 225), concorda ao destacar que com o lançamento “a obrigação tributária passa a ser chamada de crédito tributário”, ou seja, o lançamento aperfeiçoa a relação tributária preexistente, conferindo-lhe efeitos jurídicos em grau máximo, tornando-a líquida, certa e exigível.

Cabe ainda identificar, apenas a título ilustrativo, modalidades de lançamento inseridos no CTN: 1- lançamento direto ou de ofício, previsto no art. 149, onde, de acordo com Alexandre (2007, p.450), “a participação do sujeito passivo na atividade privativa da autoridade fiscal é nula ou quase nula”, ou seja, nesta modalidade o devedor não oferta ao fisco nenhuma colaboração relevante; 2- lançamento por declaração ou misto, observado no art. 147, sendo, segundo o mesmo autor “efetuado com base na declaração do sujeito passivo

ou de terceiros, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta a autoridade informações sobre a matéria de fato indispensáveis à sua efetivação; e 3-lançamento por homologação ou autolançamento, com previsão no art. 150 do CTN, para Torres (2010, p. 351), “...ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Opera pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

Adentrando, agora, ao cerne do objeto deste trabalho, pode-se afirmar que as etapas procedimentais e processuais da atividade lançadora praticada pela Administração Pública são inconfundíveis, sendo disciplinadas por regras distintas. A fase contenciosa, isto é, processual, que precede a etapa procedimental nasce após a formalização do conflito de interesses entre o sujeito ativo (Fisco) e o sujeito passivo (contribuinte/responsável). Logo, a atividade administrativa de procedimento transforma-se em processo no momento em que o contribuinte consigna sua inconformidade com o ato administrativo que lança o tributo ou impõe penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória.

Portanto, o procedimento administrativo tem como finalidade a realização do lançamento e o processo administrativo fiscal começa com a insurgência do sujeito passivo, à pretensão fiscal manifestada pelo lançamento.

Conforme já disposto acima, o processo administrativo fiscal, em âmbito federal, é regido pelo Decreto nº 70.235/72.

Entretanto, somente tem início com a formalização da lide, isto é, pela resistência formal do sujeito passivo ao lançamento. Essa resistência se dá tanto em relação ao conteúdo da imposição tributária sobre a atividade lícita através do auto de lançamento, quanto à aplicação de multa pela atividade ilícita mediante a lavratura de auto de infração que também contenha lançamento.

Nesse ínterim, o contribuinte tem o prazo de 30 dias da data da notificação, para fazer a impugnação e encaminhá-la à Delegacia da Receita Federal de Julgamento – DRJ competente. Órgão de natureza colegiada constituído nos termos da Portaria MF nº 258/01, a partir da edição da MP 2158-35/2001, onde será procedido o julgamento de primeira instância.

Como bem exposto acima, o prazo para contestação é contado da data de notificação, ou seja, é imprescindível que o contribuinte seja intimado ao auto de infração e de todos os atos do processo, consequência primordial do princípio da ampla defesa e do contraditório.

O renomado tributarista Coimbra (1999, p. 51) afirma que é imperativo que seja dada ciência ao contribuinte dos atos praticados pela administração tributária. O princípio *nemo debet inauditus damnari* é regra de direito universal, de aplicar sempre que a alguém se pretenda impor uma restrição de direitos ou uma obrigação, ou ainda forçar a submeter-se a uma pretensão.

As formas de intimação estão previstas no artigo 23 do Decreto nº 70.235/72 e devem ser rigorosamente observadas para que o ato tenha validade. Os editais devem ser publicados uma só vez, pelo prazo de trinta dias, no órgão oficial, ou da imprensa, ou como diz o artigo supracitado, afixados em dependência da repartição notificante, ao público franqueado.

Na explicação de José dos Reis Feijó Coimbra (1999, p. 52) o procedimento de intimação deve seguir as seguintes formalidades:

Pela intimação, o sujeito passivo fica ciente do prazo que a lei lhe concede para que satisfaça a exigência fiscal ou apresente sua impugnação, em peça escrita, exprimindo seu inconformismo e pedindo a emenda ou anulação do ato praticado. Deve ser ela dirigida à autoridade competente para o julgamento em primeira instância, consoante o tributo de que se cogite. Conta-se o prazo para impugnar: a) da data da intimação, quando feita pessoalmente; b) da data em que a correspondência seja recebida ou, se não se conhecer essa data, de quinze dias após a entrega da correspondência na agência postal; c) de trinta dias a contar da publicação do edital.

O processo tributário traz consigo o fundamento do princípio da oficialidade, visto que, “ocorrido o lançamento e, portanto, concretizada a exigência fiscal contra o contribuinte, a própria autoridade administrativa impulsiona o processo” (CABRAL, 1993, p. 36). Contudo tal impulso oficial pela administração não impede a tomada de posição por parte do contribuinte ou requerimento do possível interessado e muito menos da intimação válida do lançamento para produção dos seus efeitos legais.

Ademais, a intimação do lançamento deve vir acompanhada de todos os elementos de prova que fundamentam a exigência para que o sujeito passivo possa ter perfeito conhecimento da acusação que lhe está sendo imputada, permitindo-lhe o pleno exercício de seu direito de defesa.

Assim como nos demais ramos do Direito, no processo administrativo tributário são admitidos todos os meios de prova, devendo-se afastar, logicamente a obtida por meio ilícito, em obediência ao art. 5º, inciso LVI, da CF/88. Nas lições de Hamilton Fernando Castardo (2006, p. 137), “o cidadão pode trazer em sua defesa todas as provas que julgar

necessárias ilimitadamente, excetuadas aquelas ilícitas, pautando-se, sempre, pelo ordenamento jurídico e respeitando os valores fundamentais”.

José Jayme de M. Oliveira (2012, p. 16-18) detalha os possíveis elementos comprobatórios utilizados no processo administrativo tributário, alguns com maior ou menor frequência, porém todos com seu valor a depender do fundamento a ser defendido:

(a) Confissão: Trata-se de forma de prova de pouca praticidade em sede fiscal, ocorrente quando, por exemplo, o contribuinte requer parcelamento de débito. De ciência certa nada ter de definitividade, como fazem crer algumas legislações, ao inadmitir retratação. Ora, vige no direito tributário o princípio da legalidade, obrigando-se o sujeito passivo ao pagamento do que a lei estabelecer. Assim, se o que autodenunciou (e pagou) não corresponde ao descrito na norma legal específica, é evidente o direito à restituição, por configurar vero indébito tributário (CTN, art. 165).

(b) Documento: Entendido que é como algo que representa um fato, não só abrange os escritos, mas todos os registros de todas as modalidades, as fotografias, filmes, desenhos, disquetes e mais modernamente as gravações em meio magnético.

(c) Presunção: Caracteriza-se em tomar como verdadeiro um fato com base em observações e conclusões advindas de outro fato, este devidamente comprovado. Nesse caso, o fisco não tem indiscutível certeza da ocorrência do evento, por não dispor de prova absoluta para tanto; mas, com base em elementos indicativos e comprovados, presume a ocorrência daquele. Por exemplo: a fiscalização pode chegar à omissão de receita (sem prova direta), se resta comprovado que, no período, o contribuinte omitiu despesas em valor equivalente a “saldo credor de caixa”.

(d) Perícia: A diligência é gênero do qual a perícia é espécie, caracterizada por relacionar-se com conhecimento especializado em determinada matéria, de regra fora do campo de conhecimento da autoridade julgadora. A perícia é elemento de prova consistente em exames, vistorias ou avaliações técnicas, que, todavia, não retira do julgador o livre convencimento para avaliar o conjunto probatório constante do processo.

(e) Prova emprestada: Esse tipo de comprovação tem relevância para o processo administrativo fiscal, porquanto um mesmo fato pode apresentar repercussão relativamente a mais de um tributo. P.e.: omissão de receita, que pode guardar relação com Imposto de Renda, IPI e/ou ICMS. Aliás, não por outro motivo o CTN, no art. 199, preconiza a cooperação mútua entre as pessoas políticas, no campo fiscalizatório.

A prova constituída por meio da confissão é geralmente formalizada com a redução a termo do reconhecimento da verdade sobre as alegações feitas pela parte contrária, dessa forma configura-se como prova documental. Já a presunção só é admitida como prova relativa, ou seja, admite prova em contrário por meio do sujeito passivo. Vale mencionar que o documento é o meio de prova mais utilizado no Direito Tributário, devendo as demais provas serem utilizadas como meio subsidiário.

Quando se fala em produção de provas é imprescindível reafirmar aplicação do princípio da verdade material ou real. Tal princípio significa que no desenvolver do processo administrativo tributário, o órgão julgador tem a obrigação de considerar todos os dados, registros, documentos e informações de que tenha conhecimento, apesar de não serem levados pela parte no momento oportuno, quiçá produzidos pela iniciativa da administração.

Sobre este princípio, Mascitto (2012, p. 45) infere:

O princípio da verdade real deve nortear todo o processo administrativo fiscal e tem nos princípios da ampla defesa e do contraditório seus grandes colaboradores, na medida em que só por meio de sua preservação é que se consegue sanear adequadamente o processo e torna-lo apto a ser julgado de forma justa.

No processo administrativo tributário o ônus da prova funciona de forma equitativa para as ambas as partes litigantes, por mais que exista a presunção de legitimidade dos atos administrativos, isso não significa a concessão de liberdade total ao Fisco, uma vez que tem a obrigação de provar (documentalmente) a veracidade da infração cometida, porque a exigência tributária tem que estar positivada, a fim de não constranger o patrimônio dos particulares sem que haja segurança (liquidez e certeza) do crédito tributário (SANTOS, 2013, p. 268).

Como em qualquer processo a introdução de prova ilícita gera vício formal que importa em nulidade absoluta, não podendo ser considerada como fundamento por nenhuma decisão administrativa ou judicial.

Após o contribuinte validamente intimado e apresentar a impugnação, compete a DRJ, nos limites de sua jurisdição, julgar os processos administrativos fiscais de determinação e exigência de créditos tributários, inclusive os decorrentes de vistoria aduaneira, e de manifestação de inconformidade do sujeito passivo contra apreciações dos inspetores e dos delegados da Receita Federal em processos administrativos relativos ao reconhecimento de direito creditório, ao ressarcimento, à imunidade, à suspensão, à isenção e à redução de tributos administrativos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil– RFB.

Em homenagem ao princípio da motivação, a decisão proferida em primeira instância deverá conter relato resumido do processo, fundamentação e conclusão, não se furtando de apreciar qualquer uma das razões apresentadas pela defesa.

Ressalte-se que, em caso de decisão de primeira instância favorável ao contribuinte, sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do

Ministro da Fazenda, ou quando esta deixar de aplicar a pena de perdimento de mercadoria com base na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (art. 34 do Decreto 70.235/1972, com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/1997), em atenção ao disposto no art. 70 do Decreto nº 7574, de 29/09/2011, é obrigatória a interposição de Recurso de Ofício por parte da Autoridade Fazendária, dirigido ao seu superior hierárquico que confirmará ou não a decisão proferida. Tal recurso deverá ser interposto mediante declaração na própria decisão. Interposto o Recurso de Ofício e não tendo este sido formalizado, o servidor que verificar o fato representará à autoridade julgadora, por intermédio de seu chefe imediato, no sentido de que seja observada aquela formalidade.

Entretanto, inexistente a possibilidade de se impetrar Recurso de Ofício das decisões prolatadas pela autoridade fiscal da jurisdição do sujeito passivo, em processos relativos a restituição, ressarcimento, reembolso e compensação de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (art. 42 da Lei nº 70.235/1972). Destaca-se ainda que, segundo o prescrito também no parágrafo único do art. 42 da Lei 70.235/1972), enquanto não decidido o Recurso de Ofício, a decisão a ele correspondente não se torna definitiva.

Por outro lado, o art. 73 do Decreto nº 7574/2011 destaca a existência do Recurso Voluntário total ou parcial, que é faculdade do sujeito passivo e tem efeito suspensivo, podendo ser interposto quando este obtiver decisão que lhe seja desfavorável e deseja que a autoridade de segunda instância se manifeste a respeito. Regra geral para interposição deste recurso é o prazo de 30 (trinta) dias contados da ciência da decisão de primeira instância, entretanto, em caso de provimento do Recurso de Ofício, o prazo começará a fluir a partir da decisão que o apreciou, isso justamente em homenagem aos princípios do contraditório e da ampla defesa, asseguradores do devido processo legal (art. 33 do Decreto nº 70.235/1972).

Vale acrescentar que o Recurso Voluntário total ou parcial, mesmo perempto, deverá ser interposto ao órgão de segunda instância, que julgará a perempção (art. 35 da Lei nº 70.235/1972).

Notadamente, em segunda instância cabe ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, órgão colegiado, paritário, composto por representantes da Fazenda e dos contribuintes, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, julgar os Recursos de Ofício e Voluntário, oriundos de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial, conforme alterações promovidas pela Lei nº 11.941/09 ao Decreto nº 70.235/72. Este Conselho é constituído por seções e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, e adota como Regimento Interno o do antigo Conselho de Contribuintes.

As decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais devem obedecer a todos os princípios que regem o Processo Administrativo, ou seja, todas as decisões proferidas devem apontar a fundamentação legal e as razões que levaram aos julgadores deferir ou não o pedido formulado no Recurso Voluntário.

Em se tratando de reforma das decisões de segunda instância, há partidários do *reformatio in pejus* atendendo ao princípio da legalidade e da verdade material, visto que tanto a Administração Fazendária, ao interpor Recurso de Ofício, quanto o contribuinte, ao interpor Recurso Voluntário, procuram o entendimento mais equânime à sua defesa.

Importa ainda asseverar que o contribuinte pode desistir do Recurso Voluntário, em qualquer fase, e optar por ingressar na via judicial, visto ser o processo administrativo brasileiro dualista, o que importará em desistência da via administrativa.

Existe ainda a possibilidade de interposição de recurso, pela Fazenda Pública, das decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que no âmbito federal será apreciado pelo Ministro da Fazenda.

Por fim, há ainda o Recurso Especial, que pode ser interposto pela Fazenda Pública e pelos contribuintes, visa reformar decisão que der 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, sendo apreciado no prazo de 15 dias da ciência do acórdão ao interessado.

Assim se observa 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. Enquanto que no rito específico na segunda instância a decisão é colegiada e paritária, com efeitos devolutivos e suspensivos, não estando vinculada aos atos da Receita Federal do Brasil e a forma dos atos se encontra bem especificada em lei.

5 A JURISPRUDÊNCIA SOBRE A OBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

O tema em estudo já foi amplamente discutido tanto na esfera administrativa quanto judicial, dada a importância da observância dos princípios da ampla defesa e do contraditório para o alcance de uma decisão justa.

A própria jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem se posicionado no sentido que prevalência dos princípios da ampla defesa e do contraditório como óbice à fundamentação de decisão com base em prova ilícita, assim se destaca:

EMENTA: PROVA ILÍCITA – Decisão fundamentada em prova ilícita, obtida com violação das garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa, chocam-se com a lei processual vigente, e caracterizam a nulidade absoluta da prova. Provimento do recurso para acolher a preliminar de improcedência do lançamento por carência de prova. (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Acórdão nº 301-28.638. Sessão de: 17-02-1998. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/1istaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 4 maio. 2022.)

Em outros julgados o CARF enfatizou que o devido processo legal inicia-se com pretensão resistida, ou seja, com a impugnação e que o processo administrativo fiscal precisa observar os cânones constitucionais da ampla defesa e contraditório sob pena de nulidade, a saber:

PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. COLHEITA DE PROVAS NO INTERESSE EXCLUSIVO DO FISCO. CARÁTER INQUISITÓRIO. FASE PRÉ-PROCESSUAL. ATOS DECLARATÓRIOS EXECUTIVOS DE EXCLUSÃO DO SIMPLES. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO. PRELIMINAR DE NULIDADE REJEITADA.

O procedimento de fiscalização tem caráter repressivo; é realizado no interesse exclusivo do fisco para investigação ou apuração de infração à legislação tributária; configura fase pré-processual.

O procedimento de investigação fiscal, por ter natureza inquisitorial, não é banhado pelos princípios do contraditório e ampla defesa, pois ainda inexistente acusação formal, ainda não há processo nem lide.

O devido processo legal administrativo instaura-se a partir da pretensão resistida, ou seja, a partir do oferecimento de impugnação à acusação formal formulada pelo fisco de prática de infração à legislação tributária (exclusão do Simples) e da qual o contribuinte tomou ciência na forma da legislação de regência.

Os cânones constitucionais do contraditório e da ampla defesa são de observância obrigatória no âmbito dos processos judicial e administrativo. No

caso do caso processo administrativo, a partir da impugnação na primeira instância de julgamento.

Os ADE de exclusão do Simples, diferentemente do alegado, não se vislumbra vício algum, não há prejuízo à defesa ou cerceamento do direito de defesa, pois foram produzidos em observância da legislação de regência, possuem justa causa, motivação, caracterização da situação excludente desse regime simplificado de tributação e fundamentação legal e com efeito da exclusão a partir do primeiro dia do ano seguinte à ocorrência da infração.

Na fase processual, no presente devido processo legal administrativo que trata dos ADE de exclusão do Simples, desde o início do processo, foi e continua sendo asseguradas as garantias do devido processo legal, onde a contribuinte exerceu e continua exercendo plenamente o contraditório e a ampla defesa, não se vislumbrando vício algum que pudesse macular ou inquinar de nulidade os Atos de Exclusão do Simples e do presente processo. [...]” (CARF, Recurso Voluntário nº 1301-002.911, processo nº 11052.001420/2010-02, Brasília, DF, Data da Sessão 16/03/2018) (grifo nosso)

Ainda sobre o mesmo assunto o CARF editou a Súmula 162: “O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento”.

Em outro julgado a CARF declarou a nulidade de atos no processo administrativo em razão do polo passivo ter solicitado prova pericial em consonância com exigências do artigo 16, IV, do Decreto nº 70.235/72 e o órgão julgador não ter se manifestado expressamente sobre o pedindo, muito menos informado o motivo de possível indeferimento, logo estava-se diante de um fato que afronta o princípio da ampla defesa e claramente passível de nulidade. Vejamos:

Cerceamento do Direito de Defesa – Princípio do Contraditório – Apreciação e Decisão de Pedido de Perícia. Apresentada a impugnação, na qual foi requerida perícia, atendidas as exigências do artigo 16, IV, do Decreto nº 70.235/72, quais sejam: a) exposição dos motivos que a justifique, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados; e b) o nome, endereço e qualificação profissional do perito indicado, a autoridade monocrática, quando do julgamento de primeira instância, nos termos do artigo 18 do já citado decreto, deverá decidir – deferindo ou indeferindo -, expressamente, sobre o pedido de perícia. Se não o faz, cerceia o direito de defesa do contribuinte. Processo que se anula, a partir da decisão recorrida, inclusive. (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Acórdão nº 201-73.593. 1º Câmara. Sessão de: 23-2-2000. Disponível em:<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/1istaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 30 jun. 2022)

A observância ao princípio da ampla defesa é basilar, sendo extensa a jurisprudência administrativa da CARF em defesa desse direito constitucional assegurado ao contribuinte, até mesmo quando os fatos arguidos na impugnação não são apreciados em

decisão de primeira instância é passível a anulação de tal decisão e rediscussão das questões apresentadas, por configuração de cerceamento de defesa. Nessa esteira destaca-se o julgado:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO À GARANTIA DA AMPLA DEFESA. FALTA DE ANÁLISE DE ARGUMENTOS. JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE. A ausência, em parte, de verificação, análise e apreciação dos argumentos apresentados na primeira instância pelo sujeito passivo caracteriza supressão de instância, fato cerceador do amplo direito à defesa e ao contraditório, motivo de nulidade. Esse entendimento encontra amparo no Decreto 70.235/1972 que, ao tratar das nulidades no inciso II do art. 59, deixa claro que são nulas as decisões proferidas com a preterição do direito de defesa. Importa cerceamento ao direito de defesa o não enfrentamento pela autoridade de primeira instância das questões apresentadas em sede de impugnação. Decisão Recorrida Nula. (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Acórdão nº 2402-002.718. 1º Câmara. Sessão de: 16-05-2012. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 30 jun. 2022)

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região em diversos julgados confirmou o entendimento de que a intimação via edital do polo passivo só pode ser realizada depois de esgotadas as outras vias, pessoal e postal, sob pena de nulidade, o que claramente afrontaria o direito ao devido processo legal e à ampla defesa. Segue alguns julgados nesse sentido:

TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INTIMAÇÃO POR EDITAL. NULIDADE. PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E AMPLA DEFESA. OFENSA. ART. 23 DO DECRETO N 70.235/72. 1. A teor do art. 23 do Decreto n 70.232/72, a intimação por edital somente é cabível quando frustradas as tentativas de intimação pessoal do contribuinte, pelo agente disca, ou por via postal. 2. **Não é lícito à autoridade administrativa proceder à intimação por edital antes de tentar as vias postal ou pessoal de notificação, sob pena de afrontar os princípios do devido processo legal e da ampla defesa.** (TRF4, AC 2003.70.00.079447-0, Primeira Turma, Relator Joel Ilan Paciornik, D.E. 16/06/2009) (Grifamos)

TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. PERDIMENTO DE MERCADORIA IMPORTADA. INTIMAÇÃO POR EDITAL. NULIDADE. PREJUÍZO AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA. ART. 4, LV, DA CF. 1. Considerando a existência de endereço conhecido, bem como de procurador constituído, não era razoável que se fizesse a intimação por edital, ainda mais em relação a medida tão gravosa, que é a autor de infração que dá início ao processo administrativo de perdimento. 2. O efeito da escolha irrazoada pela forma mais gravosa à intimação implicou prejuízo à ampla defesa e ao contraditório do importador. (TRF4, APELREEX 2008.70.08.001269-4, Segunda Turma, Relatora Vânia Hack de Almeida, D.E. 25/11/2009)

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) consolidou a jurisprudência sobre o assunto ao declarar que a intimação por edital é meio alternativo, excepcional, admitido somente quando frustradas a intimação pessoal ou por carta, sendo esse posicionamento uma decorrência dos princípios constitucionais basilares, aqui fonte do presente estudo.

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXCLUSÃO DE CONTRIBUINTE DO PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL – REFIS. INTIMAÇÃO DA DECISÃO ATRAVÉS DE ÓRGÃO OFICIAL DE IMPRESA. PRETERIÇÃO DAS FORMAS ORDINÁRIAS DE INTIMAÇÃO. DESCABIMENTO. I – O art. 23, do Decreto 70.235/72, prevê em seus incisos, a forma de intimação das decisões tomadas em sede de processo administrativo fiscal. Os incisos I e II preveem, como formas ordinárias, a intimação pessoal ou via postal ou telegráfica, com aviso de recebimento; o inciso III prevê que, em não sendo possível nenhuma das formas de intimação previstas nos incisos I e II, a citação será realizada por edital. Extrai-se daí que a intimação por edital é meio alternativo, excepcional, admitido somente quando frustradas a intimação pessoal ou por carta. II – SS3, do art. 23, do Decreto 70.235/72 dispõe que não existe ordem de preferência entre as formas de intimação previstas nos incisos I e II do art. 23, sem se referir ao inc. III do mesmo artigo, em reforço à ideia de que a intimação por edital é exceção. III – Somente é cabível a intimação por edital, de decisão tomada em sede de processo administrativo fiscal, após frustradas as tentativas de intimação pessoal ou por carta. IV – O art. 69. Da Lei 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, ressalva a aplicação da norma própria quando se tratar de processo administrativo específico. V – Recurso especial improvido. (STJ, 1ª.T, REsp 506.675/PR, Rel Min. FRANCISCO FALCÃO, set/03)

Analisando outro tema o STJ editou a Súmula 373, na qual afirma que “é ilegítima a exigência de depósito prévio para admissibilidade de recurso administrativo”, posto que isso constitui obstáculo sério e intransponível ao exercício do direito de petição, além de caracterizar ofensa ao princípio do contraditório.

No mesmo sentido o Superior Tribunal Federal, protetor máximo na nossa Carta Magna, também editou a Súmula Vinculante 21, na qual declarou a inconstitucionalidade de depósito de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo, por cristalina ofensa ao contraditório. Destaca-se:

Súmula Vinculante 21 – É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo. Precedente Representativo – A exigência de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos como condição de admissibilidade de recurso administrativo constitui obstáculo sério (e intransponível, para consideráveis parcelas da população) ao exercício do direito de petição (CF/1988, art. 5º, XXXIV), além de caracterizar ofensa ao princípio do

contraditório (CF/1988, art. 5º, LV). A exigência de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos pode converter-se, na prática, em determinadas situações, em supressão do direito de recorrer, constituindo-se, assim, em nítida violação ao princípio da proporcionalidade.(ADI 1.976, rel. min. Joaquim Barbosa, P, j. 28-3-2007, DJE 18 de 18-5-2007).

Em decorrência das súmulas acima citadas tem-se diversos julgados e orientações do STF a respeito, com destaque para esse em o douto Ministro Roberto Barroso foi o relator:

O agravo deve ser provido. Nota-se que o presente recurso extraordinário versa sobre a inconstitucionalidade da nova redação conferida ao art. 250, do Decreto-Lei nº 05/1975, a qual condicionou a admissibilidade do recurso administrativo ao depósito de, no mínimo, 50% (cinquenta por cento) da exigência fiscal definida na decisão. 2. Trata-se de determinação eivada de inconstitucionalidade, tal como constatou o Plenário do Supremo Tribunal Federal nos autos do AI 398.933-AgR, julgado sob relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence. (...) 3. Na oportunidade, concluiu-se que o recurso administrativo é um desdobramento do direito de petição, razão pela qual a ele deve ser assegurada a garantia prevista no art. 5º, XXXIV, da Constituição Federal. Ademais, afirmou-se que, por configurar patente supressão do direito de recorrer, a medida denota nítida afronta aos princípios da proporcionalidade e do contraditório. (AI 428249 AgR, Relator Ministro Roberto Barroso, Primeira Turma, julgamento em 9.4.2014, DJe de 19.5.2014)

Diante de todo arcabouço de jurisprudências tanto no âmbito administrativo quanto judicial se constata a evidente e imprescindibilidade de aplicação dos princípios constitucionais basilares da ampla defesa e do contraditório ao processo administrativo tributário, consistindo em uma condição de validade das decisões e segurança para o contribuinte.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em razão do exposto, conclui-se que são muitas as vantagens de buscar a via administrativa para defender-se das indevidas exigências do Fisco Federal. O contribuinte autuado ou notificado tem o direito de insurgir-se contra o lançamento, apresentando para tanto sua defesa junto ao órgão competente, utilizando-se do processo administrativo tributário, também denominado de processo administrativo fiscal ou contencioso administrativo tributário.

É indiscutível a necessidade de buscar meios de solução dos conflitos fora da atividade prestada pelo Poder Judiciário, isto é uma realidade buscada em todo mundo, como meio alternativo de pacificação social de forma mais célere, tornando assim a justiça administrativa uma peça inevitável para um Estado de Direito.

O processo administrativo tributário abre a oportunidade para que a administração tributária exerça a autotutela da legalidade de seus atos de lançamento e aplique corretamente as normas pertinentes ao caso concreto, assegurando ao contribuinte o direito subjetivo de requerer o reexame do lançamento, por meio do controle do ato administrativo de aplicação da lei tributária material pela própria administração, que resultará na sua manutenção, anulação ou revogação.

Observa-se que boa parte dos litígios existentes na seara tributária podem ser resolvidos durante o processo administrativo, sem que os contribuintes submetam a questão à apreciação do Judiciário, pois aquele deve ser dotado de atributos como a celeridade, oportunidade de defesa ampla, e principalmente julgamento imparcial e equânime.

De fato, quando existe a efetiva aplicação dos princípios constitucionais e das garantias processuais no contencioso administrativo o resultado são julgamentos justos e a diminuição de controvérsias levadas ao judiciário pelo contribuinte. Tal ideia deveria ser estimulada ao máximo, haja vista que o judiciário deveria apreciar apenas as demandas excepcionais para evitar a sua morosidade e sobrecarga tão criticadas pela sociedade.

Um dos aspectos que merece destaque no litigioso tributário é a probabilidade de o julgador administrativo ter melhor conhecimento técnico quanto às matérias a serem julgadas, uma vez que tem mais proximidade e trabalha exclusivamente com a interpretação e aplicação da legislação tributária.

Logo, o processo administrativo em estudo funciona como um mecanismo apto à certificação das questões envolvendo a complexa legislação tributária, por meio de um

procedimento claro em que todas as partes tenham oportunidade de exercer seu direito de petição e ampla defesa.

Destarte, desde que o órgão julgador, na esfera administrativa, tenha como alicerce os princípios constitucionais e a legislação específica, o resultado final será a solução dos conflitos nesta seara sem qualquer interferência do Poder Judiciário.

Outra grande vantagem do processo administrativo fiscal, como meio eficiente para a solução dos litígios, é ser mais célere do que as discussões no Judiciário, o que colabora para desestimular nova querela, e assim facilitar a aceitação do dever tributário.

O sistema jurídico-administrativo vigente consagra a garantia e o direito fundamental do sujeito passivo da obrigação tributária no âmbito do processo administrativo fiscal. Então, fica claro que tal procedimento não é um simples direito de petição disponibilizado ao contribuinte/responsável, mas um dever a ser prestado ao sujeito passivo da obrigação tributária.

Ressalte-se, que é facultativo ao sujeito passivo da obrigação tributária a utilização desta via, porém para os entes que detém competência tributária em âmbito federal, estadual e municipal, faz-se obrigatória, visto que é dever do Poder Público oferecer aos administrados os meios indispensáveis para impugnar ou se defender administrativamente.

Sobre o assunto em estudo vários doutrinadores citados corroboraram a importância e os excelentes resultados da via administrativa na discussão do crédito tributário, assim como a jurisprudência do STF, do STJ e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, deixando claro que é indispensável a observância dos princípios basilares do contraditório e da ampla defesa, validando as decisões e gerando segurança para os contribuintes sobre a certeza da obrigação a ser liquidada e evitando possíveis nulidades.

Ademais, entende-se que os resultados obtidos contemplam suficientemente o problema de pesquisa proposto, bem como os objetivos foram alcançados, tendo em vista que o processo administrativo fiscal traz vantagens para o contribuinte, dentre outras, a suspensão da exigibilidade e a emissão da certidão positiva com efeitos de negativa; a análise do caso em tela por um tribunal técnico específico muito aprofundado, a gratuidade, além da dupla chance de se cancelar o auto de infração. Assim, é evidente que o processo administrativo tributário também traz vantagens importantes para o Fisco, pois se constitui em ferramenta legal de autotutela que garante a certeza do crédito tributário.

Enfim, o processo administrativo fiscal deve contemplar todos os princípios explícitos e implícitos insculpidos na Constituição Federal - legalidade, devido processo legal,

ampla defesa e contraditório, dentre outros, por possuírem eficácia plena e aplicabilidade imediata, proporcionando à decisão administrativa garantia e segurança.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário esquematizado**. 1. ed; São Paulo: Método, 2007.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BARROS. Marcos Cleber Aragão. **Princípios do Processo Administrativo Fiscal**. ambitojuridico. 2015. Disponível em: < <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/principios-do-processo-administrativo-fiscal/>>. Acesso em: 03 jul. 2022.

BRASIL. CRFB (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 19 jun. 2022.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 25 jun. 2022.

_____. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9784.htm>. Acesso em: 29/06/2022.

_____. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9532compilado.htm>. Acesso em: 20 jun. 2022.

_____. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6830.htm>. Acesso em: 25 jun. 2022.

_____. Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm>. Acesso em: 28 jun. 2022.

_____. Superior Tribunal Federal (STF). AI 428249 AgR, Relator Ministro Roberto Barroso, Primeira Turma, julgamento em 9.4.2014, DJe de 19.5.2014. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25090048/agreg-no-agravo-de-instrumento-ai-428249-rj-stf/inteiro-teor-120454651>>. Acesso em: 28 jun. 2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça (STJ). Recurso Especial 506.675/PR, Rel Min. FRANCISCO FALCÃO, julgado em 18/09/03. DJe de 19.5.2014. Disponível em: 20/10/2003 <[https://processo.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27RESP%27.clas.+e+@num=%27506675%27\)+ou+\(%27REsp%27+adj+%27506675%27\).suce.\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja](https://processo.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27RESP%27.clas.+e+@num=%27506675%27)+ou+(%27REsp%27+adj+%27506675%27).suce.)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja)>. Acesso em: 29 jun. 2022.

_____. Tribunal Regional Federal 4ª (TRF4). Apelação Cível 5002502-71.404.7107/RS. Disponível em: 25/03/2015 <<https://trf->

4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/425469648/apelacao-civel-ac-50025027120124047107-rs-5002502-7120124047107/inteiro-teor-425469693>. Acesso em: 29 jun. 2022.

BORBA, Cláudio. **Direito tributário**. Rio de Janeiro: Impetus, 2000.

CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 7 Ed. São Paulo: RT, 2011, P. 238

CÂMARA, Alexandre Freitas. **Lições de direito processual civil**. v. I. 14 ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2006.

CAMPOS, Dejalma de, **Direito Processual Tributário**, Editora Atlas, São Paulo, 4ª Edição, 1998.

CANOTILHO, J.; MENDES, G.; SARLET, I.; STRECK, L. **Comentários à constituição do Brasil/ J.J. Gomes Canotilho.[et al.]**. São Paulo: Saraiva/ Almedina, 2013

CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**”, Coimbra, Livraria Almedina, 5ª edição, 1994.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Júris, 2007

CASTARDO, Hamilton Fernando. **Processo Tributário Administrativo**. 2º ed., São Paulo: IOB Thomson, 2006.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, **Direito Administrativo**, 20ª edição, São Paulo, Atlas, 2007.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**, 6ª ed. Trad. João Baptista Machado. Coimbra: Armênio Amado Editora, 1984.

LIMA, Ruy Cirne. **Princípios de Direito Administrativo**. 5. ed. São Paulo: RT, 1982.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Malheiros editores LTDA, 2015.

MANSO, Ricardo. Anotações do procedimento e do processo tributário. **arnewsnoticias**. 2022. Disponível em: <<https://www.arnewsnoticias.com/2022/04/anotacoes-do-procedimento-e-do-processo.-tributario-jurista-richard-manso.html?m=1>>. Acesso em: 03 jul. 2022.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2001

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 11. ed. revista e atualizada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2018.

MEDAUAR, Odete. **O direito administrativo em evolução**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 9.ed. rev. e atual. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2005.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**, 28ª edição, São Paulo Malheiros, 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes Meirelles, BURLE FILHO, José Emmanuel. **Direito Administrativo brasileiro**. 42. ed. atual. até a Emenda Constitucional 90, de 15.9.2015, São Paulo: Malheiros, 2016.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**, 7ª edição, São Paulo, Malheiros, 1995.

MELLO, Celso Antonio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**, 7ª edição, São Paulo, Malheiros, 1995.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Contencioso Administrativo**, 1ª ed. Rio de Janeiro, 1977.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15.ed.atual.São Paulo:Saraiva,1999.

NOUR, Ricardo Abdul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2002.

NUNES, Cleucio Santos. **Curso de direito processual tributário**. São Paulo: Dialética, 2010.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2014

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. 8. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PERES, Jesús Gonzáles. “**Manual de Processo Administrativo**”, Madri, Civitas, 2000.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Filosofia do Direito**, São Paulo, Editora Saraiva, 23º edição, 1996

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 27 ed. São Paulo: Saraiva 2002.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Processo Administrativo Tributário em Perspectiva de Cidadania Democrática**. In ROCHA, Sergio André (coord.) - Processo Administrativo Tributário – Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SANTOS, Nélida Cristina dos (Coord.). **Temas de Direito Tributário: Estudos em Homenagem à Eduardo Botallo**. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, Sérgio André R. G. da. **Controle Administrativo do Lançamento Tributário**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

Ficha gerada por meio do SIGAA/Biblioteca com dados fornecidos pelo(a) autor(a).
Diretoria Integrada de Bibliotecas/UFMA

Lima, Lucélia Brilhante de.

Procedimentos e garantias do contencioso administrativo tributário / Lucélia Brilhante de Lima. - 2022.

57 f.

Orientador(a): Denisson Gonçalves Chaves.

Monografia (Graduação) - Curso de Direito, Universidade Federal do Maranhão, Imperatriz, 2022.

1. Ampla Defesa. 2. Contraditório. 3. Processo Administrativo Tributário. I. Chaves, Denisson Gonçalves. II. Título.