



UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CAMPUS I CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

GILBERTO MENDES RIOS

**A GARANTIA CONSTITUCIONAL DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA
NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Uma Abordagem à Luz do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011

CAMPINA GRANDE – PB
2016

GILBERTO MENDES RIOS

**A GARANTIA CONSTITUCIONAL DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA
NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Uma Abordagem à Luz do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao
Curso de Graduação em Direito da Universidade
Estadual da Paraíba, em cumprimento à exigência
para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Francisco Leite Duarte

CAMPINA GRANDE – PB
2016

É expressamente proibida a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano da dissertação.

R586g Rios, Gilberto Mendes.

A garantia constitucional do contraditório e da ampla defesa no processo administrativo fiscal [manuscrito] : uma abordagem à luz do decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011 / Gilberto Mendes Rios. - 2015.

38 p.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Jurídicas, 2015.

"Orientação: Prof. Me. Francisco Leite Duarte, Departamento de Direito Privado".

1. Princípios de Direito. 2. Garantia Constitucional. 3. Processos Administrativos. I. Título.

21. ed. CDD 342.02

GILBERTO MENDES RIOS

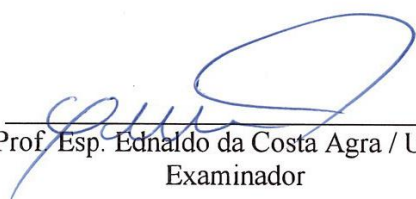
**A GARANTIA CONSTITUCIONAL DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA
NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**


Uma Abordagem à Luz do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao
Curso de Graduação em Direito da Universidade
Estadual da Paraíba, em cumprimento à exigência
para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovada em 19/05/2016


Prof. Me. Francisco Leite Duarte / UEPB
Orientador


Prof. Esp. Ednaldo da Costa Agra / UEPB
Examinador


Prof. Me. Amilton de França / UEPB
Examinador

À minha mulher, Conceição Rios, pelo amor e
companheirismo, DEDICO.

AGRADECIMENTOS

Ao Professor Ednaldo Agra, coordenador do curso de graduação em Direito da UEPB, por seu empenho.

A todos os demais Professores por me terem oportunizado momentos de questionamentos, cuja consequência foi a consolidação de um aprendizado.

À minha mulher e aos meus filhos pelo estímulo que deram ao longo de todo o curso.
Aos colegas de classe pelos momentos de calorosos debates.

A GARANTIA CONSTITUCIONAL DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Uma Abordagem à Luz do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

RIOS, Gilberto Mendes *

RESUMO

A Administração submete-se à Lei. Assim, deverá proteger os direitos dos administrados. Isto implica que o processo administrativo fiscal deverá se conformar com a Constituição Federal que determina a obediência aos princípios da ampla defesa e do contraditório. Pelo presente trabalho buscou-se verificar se o litígio tributário entre o contribuinte e o Fisco Federal se processa mediante a observância desses princípios. Buscou-se constatar se as normas integrantes do processo administrativo fiscal federal são capazes de realizar a justiça, que deve ser inerente ao devido processo legal. Investigou-se, também, se as instâncias julgadoras no âmbito desse processo são suficientes para a realização dos mencionados princípios. O método aplicado foi o da pesquisa à legislação e doutrina pertinentes. O ato normativo tomado como base deste trabalho foi o Decreto nº 7.574/2011, por ter consolidado todas as normas do Decreto nº 70.235/72 e diversas outras, até então dispostas em diversas normas infralegais. O resultado do estudo foi o de que as normas processuais tributárias no âmbito da União existem e são aplicáveis como forma de obtenção da economia processual no âmbito do Poder Judiciário, mas sem a possibilidade, contudo, de impedirem, a qualquer momento, a composição do litígio no âmbito daquele Poder. Conclui-se, ainda, que essas mesmas normas possuem a aptidão para a realização da ampla defesa e do contraditório como princípios fundamentais ao processo que veiculam, não obstante a discussão entre o contribuinte e o Fisco ocorrer apenas na esfera administrativa.

PALAVRAS-CHAVE: Princípios de Direito. Garantia Constitucional. Contraditório e Ampla Defesa. Contencioso Tributário Administrativo.

[*gibamrios@gmail.com](mailto:gibamrios@gmail.com)

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
DRJ	Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento(DRJ)
LEF	Lei de Execuções Fiscais
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
RFB	Receita Federal do Brasil

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 DA SITUAÇÃO JURÍDICA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL EM FACE DA UNICIDADE DE JURISDIÇÃO.....	13
3 HISTÓRICO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	15
4 AS DUAS FASES DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	18
5 A NATUREZA JURÍDICA DA IMPUGNAÇÃO.....	20
6 DA CONCOMITÂNCIA DA IMPUGNAÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA E NA JUDICIAL	21
6.1 Da impugnação apresentada na Receita Federal do Brasil	21
6.2 Da impugnação Judicial.....	22
6.3 Da concomitância da impugnação administrativa e judicial.....	23
7 DOS ÓRGÃOS JUDICANTES ADMINISTRATIVOS.....	25
8 DO FLUXO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	26
8.1 Do julgamento de primeira instância.....	26
8.2 Do julgamento de segunda instância	27
9 DA PRECLUSÃO DO DIREITO À APRESENTAÇÃO DE PROVAS	28
10 DA PROVA COMO ELEMENTO DE CONCRETIZAÇÃO DA AMPLA DEFESA.....	31
11 DA PROFUSÃO DE NORMAS PROCESSUAIS COMO ELEMENTO DIFICULTADOR DA AMPLA DEFESA E DO CONTRADITÓRIO	32
12 CONCLUSÃO	33
REFERÊNCIAS.....	37

1 INTRODUÇÃO

O preâmbulo da Constituição Federal nos define como um Estado Democrático destinado à asseguuração de diversos bem jurídicos, dentre eles a igualdade, a justiça e a solução pacífica dos conflitos como pressupostos para que se alcance a pacificação social. No entanto, a eficácia desses direitos não poderá prescindir de uma tutela processual eficaz e efetiva, sem a qual o objetivo constitucionalmente traçado submergirá no campo da retórica.

Essa tutela processual se encontra abrigada no artigo 5º do texto Constitucional mediante um sistema de princípios cujo objetivo é a regulação da jurisdição. Por conseguinte, toda e qualquer norma legal processual há que se conformar com esses princípios, os quais dotam o sistema jurídico da estrutura e coesão que lhes são necessárias. E por ser norma, aquela que veicula o processo administrativo fiscal não poderá, assim como as demais, distanciar-se dos pressupostos principiológicos que lhes dão a necessária eficácia.

A conformação da Lei com os princípios é algo inelutável, uma vez que são estes que direcionam e jogam luz às diversas normas, agregando-as em uma unidade normativa, como assim é o processo administrativo fiscal.

Vê-se, pois, que as normas processuais devem gravitar em torno dos princípios constitucionais. Destarte, deixa o processo de ser apenas um feixe de normas legais de caráter puramente técnico, para ser guindado ao status de direito do cidadão, constitucionalmente garantido pelos princípios do direito de petição, do devido processo legal, da ampla defesa, do contraditório, da isonomia, da proibição da prova ilícita, da publicidade e pela motivação das decisões.

Não poderão, nem o legislador, tampouco os operadores do Direito, aplicar as normas processuais olvidando-se de tais princípios.

A intersecção entre os princípios de direito acarreta uma dificuldade quanto a dissertar-se sobre apenas um ou alguns deles, dada a imbricação que lhes é peculiar. Assim, há que se convir que não são apenas a ampla defesa e o contraditório os princípios regentes do processo administrativo fiscal, havendo outros de aplicação geral e outros específicos desse processo. No entanto, neste trabalho o tema ficará delimitado a esses dois princípios citados, uma vez que seu objetivo é avaliar se tais princípios se encontram presentes no processo que aqui será tratado. Qualquer abordagem a outros princípios – o que será inevitável – será feita apenas como elemento de contextualização do trabalho, sem a pretensão de maiores aprofundamentos.

Para o cumprimento desse objetivo, será realizada uma análise de alguns dos dispositivos

normativos constantes do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, com fulcro à verificação do atendimento a esses dois princípios.

Por ser de relevância, questão que não poderá ser preterida é quanto à definitividade das decisões proferidas nos autos de um processo administrativo fiscal, em face da unidade de jurisdição adotada pelo Direito pátrio.

A fim de que o trabalho seja dotado da compreensibilidade que lhe é exigida, procurou-se organizá-lo conforme a seguir explanado.

Primeiramente tratou-se dos princípios da ampla defesa e do contraditório, por se constituírem nos delimitadores do tema, para que em seguida se traçasse um breve histórico do processo administrativo fiscal no âmbito da União. Tal matéria se torna importante dada a sua função prefacial, para que melhor se entenda sobre a natureza jurídica desse processo.

Não ficou olvidada uma explanação sobre a estrutura do processo, onde foram abordados diversos de seus dispositivos normativos e realizadores da ampla defesa e do contraditório. Para maior clareza desse subtema abordou-se as duas fases do processo: a não litigiosa e a litigiosa. Como essa última é a que de fato interessa a esse trabalho, dentro dela abordou-se a natureza jurídica da impugnação ao lançamento tributário, os efeitos de uma impugnação administrativa e daquela promovida junto ao Poder Judiciário. Explanou-se, também, sobre a concomitância de uma impugnação na esfera administrativa e outra no Poder Judiciário.

Para que fique firmada a certeza do atendimento ao princípio da ampla defesa e do contraditório no processo administrativo fiscal, demonstrou-se a existência de uma segunda instância de julgamento, a qual é o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), com a organização dos seus órgãos judicantes, o rito de seu julgamento e os recursos postos à disposição do sujeito passivo contra decisões daquele Conselho.

Como a prova é elemento essencial ao processo, fora feita exposição sobre os tipos admitidas nesse processo como também sobre a preclusão do direito de apresentá-las.

O penúltimo tópico fora dedicado à ênfase do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011 como instrumento de consolidação das inúmeras e esparramadas normas processuais tributárias e seu papel na realização da ampla defesa e do contraditório. Na sequência apresentou-se as conclusões.

2 DA SITUAÇÃO JURÍDICA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL EM FACE DA UNICIDADE DE JURISDIÇÃO

Reza o texto constitucional (art. 5º, XXXV) que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”, positivando, dessa forma, o princípio da inafastabilidade da jurisdição ou da unicidade da jurisdição ou, ainda, do amplo acesso ao Poder Judiciário e fazendo emergir a questão quanto à efetividade das decisões prolatadas no bojo do processo administrativo fiscal.

Estabelece ainda a Carta Magna no Inciso LIV, do seu artigo 5º que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

Se a unicidade da jurisdição retira de qualquer outro Poder a capacidade para a pacificação de conflitos, mantendo-a como prerrogativa exclusiva do Judiciário, a consequência disso é, ao menos em tese, que qualquer outro processo diferente do Judicial, a exemplo do processo administrativo fiscal, careceria de legalidade. Por consequência, as decisões proferidas em tais processos seriam inócuas, sem qualquer aptidão para sensibilizar de alguma forma o patrimônio jurídico dos querelantes.

Todavia, essa carência de efetividade das decisões administrativas é apenas aparente. Não obstante a jurisdição ser exclusiva do Poder Judiciário, a Administração Pública, como um todo, tem como função preexistente a todas as demais que executa, a realização da justiça, o que faz com que o processo deixe de ser atribuição exclusiva daquele Poder e passe a se espalhar por todos os demais Poderes e órgãos que integram o Estado.

Para Merkel (1975 apud MELLO, 2012, p. 497) a teoria processual tradicional considerava o processo como propriedade da Justiça. No entanto, tal teoria não mais se sustenta, porque o processo, por sua própria natureza pode dar-se em todas as funções estatais.

É também nesse mesmo sentido a conclusão de Cintra e Grinover e Dinamarco¹:

A pacificação é o escopo magno da jurisdição e, por consequência, de todo o sistema processual (uma vez que todo ele pode ser definido como a disciplina jurídica da jurisdição e seu exercício). [...] É para a consecução dos objetivos da jurisdição e particularmente daquele relacionado com a pacificação com justiça, que o Estado institui o sistema processual, ditando normas a respeito (direito processual), criando órgãos jurisdicionais, fazendo despesas com isso e exercendo através deles o seu poder. A partir desse conceito provisório de jurisdição e do próprio sistema processual já se pode compreender que aquela é uma função inserida entre as diversas funções estatais.

¹ CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 30 e 31.

Ressalte-se que o atributo da legalidade exigida ao processo não diz respeito apenas ao fato de o mesmo derivar de um feixe de normas legais, mas sim de que seu valor para o Direito como instrumento de justiça somente existirá quando essa legalidade resultar da combinação de diversos outros princípios a ele atrelados. Ou seja, a existência e concretização de outros princípios jurídicos dão a substância constitucionalmente pretendida ao processo.

Ao discorrer sobre a legalidade do processo José Afonso da Silva² nos ensina que:

O princípio do devido processo legal entra agora no Direito Constitucional positivo como um enunciado que vem da Magna Carta inglesa: *ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal* (art. 5º, LIV). Combinado com o direito de acesso à Justiça (art. 5º, XXXV) e o contraditório e a plenitude de defesa (art. 5º, LV), fecha-se o ciclo das garantias processuais. Garante-se o processo, e quando se fala em “processo”, e não em simples procedimento, alude-se, sem dúvida, a formas instrumentais adequadas, a fim de que a prestação jurisdicional, quando entregue pelo Estado, dê a cada um o que é seu, segundo os imperativos da ordem jurídica. E isso envolve a garantia do contraditório, a plenitude de defesa, a isonomia processual e a bilateralidade dos atos procedimentais, conforme autoriza a lição de Frederico Marques.

Fica patente que o processo, enquanto instrumento de realização da justiça não mais se restringe ao âmbito do Judiciário. O verdadeiro sentido que deverá ser dado ao princípio estabelecido da jurisdição única é o de que o cidadão, sempre e a qualquer momento, poderá impugnar um ato perante o Poder Judiciário, mas que também poderá fazê-lo perante outras esferas judicantes, desde que pertinentes à Administração Pública. Essa possibilidade se encontra assim prevista no Inciso XXXIV, do artigo 5º da Constituição Federal, o qual assegura que toda e qualquer pessoa poderá peticionar gratuitamente perante os Poderes Públicos, quando se encontrar vitimada por direito que lhe tenha sido violado, ou pela prática de um ato ilegal ou, ainda, pela prática abusiva de poder por qualquer autoridade pública.

Observe-se que o cidadão não tem seu direito de petição restrito ao Poder Judiciário, podendo fazê-lo em quaisquer dos Poderes Públicos com competência para o trato da matéria.

Essa possibilidade de petição em outro Poder que não o Judiciário ratifica a legalidade do processo administrativo fiscal, lhe dá a substância constitucional necessária e o equipara ao processo judicial, desde que nele o contribuinte possa se manifestar,

² SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 431- 432

conforme lecionam NEDER e MARTINEZ LOPES³:

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

3 HISTÓRICO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Sabendo-se que o Direito é uma ciência social, infere-se de pronto sua influência na sociedade e a influência desta sobre aquele. São duas espécies de categorias onde há interatividade entre ambas. Diante disto é razoável que se pense que o processo administrativo fiscal exista no Brasil desde a época de sua colonização, ainda que sem a uniformidade e complexidade atuais, contudo, conotando o momento sócio-histórico-econômico, como o atual, em que o processo administrativo fiscal assume muito mais o papel de instrumento de proteção da administração e de defesa do cidadão, conquanto restrigente de arbítrio da atuação da autoridade fiscal e veiculador de normas definidoras da participação do contribuinte no seu andamento.

Quando se toma como referência as relações tributárias, remontamos aos tempos do Brasil colônia, mais especificamente à época da implantação das capitâneas hereditárias – ou donatárias - momento da instituição e cobrança de diversos tributos, tanto internos quanto externos. *“Os donatários poderiam doar 20% das terras em sesmarias aos futuros colonos, além de cobrar-lhes impostos e dízimas sobre o que eles produzissem, isto é, seriam quase reis em uma terra praticamente sem lei”*.⁴

No entanto, a autonomia dos donatários, o distanciamento e a parca comunicação entre as capitâneas fazia com que surgissem diversos modelos de processos administrativos fiscais. Mas não se pode negar que – ainda que de forma incipiente – desde os idos de 1530 já se experimentava no Brasil modelos de processos administrativos fiscais.

³ NEDER, Marcos Vinícius; MARTINEZ LOPES, Maria Teresa. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 22.

⁴ EZEQUIEL, Marcio. **Receita Federal: história da administração tributária no Brasil**. Brasília-DF: Receita Federal do Brasil, 2014. p. 23.

Não obstante, e dado os limites deste trabalho, a abordagem histórica do processo administrativo fiscal terá como marco inicial a nossa Constituição Federal de 1934, na qual fora criada de forma explícita um tribunal especial, o qual tinha por finalidade julgar recursos de atos praticados pelo Poder Executivo, sem que, contudo, fosse excluída a função jurisdicional do Poder Judiciário.

Na inauguração de um novo ordenamento jurídico, com o advento da Constituição Federal de 1967, ficou mantida a unicidade de jurisdição, adotada pelos países do *Common Law*, conforme consta do §4º, do artigo 150 do seu texto original, onde há a determinação de que “A lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual”.

Não há no texto original da Constituição de 1967 qualquer menção ao processo administrativo fiscal. Ficava evidente, assim, a implantação da jurisdição una em sua forma mais pura. Todavia, ainda que vigente essa Constituição, o Brasil passou a ser governado através de Atos Institucionais, editados diretamente pelo Poder Executivo. E foi com base no Ato Institucional nº 12 que houve a edição do Decreto-Lei nº 822, de 05 de setembro de 1969, cujo artigo 2º rezava que “O Poder Executivo regulará o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários federais, penalidades, empréstimos compulsórios e o de consulta”.

Foi, portanto, sob a égide do Decreto-Lei nº 822, de 05 de setembro de 1969, que concedia competência legislativa ao Poder Executivo que emergiu no mundo jurídico o Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, para reger o processo administrativo fiscal de lançamento e cobrança dos créditos tributários da União bem como a consulta à legislação tributária federal.

Não obstante em sua versão original esse texto constitucional nada ter apresentado em termos de processo administrativo fiscal, com o advento da Emenda Constitucional nº 7, de 1977, fora-lhe introduzido o artigo 203, segundo o qual “Poderão ser criados contenciosos administrativos, federais e estaduais, sem poder jurisdicional, para a decisão de questões fiscais e previdenciárias, inclusive relativas a acidentes do trabalho”.

O fato é que no que tange ao processo administrativo fiscal federal, a Emenda Constitucional nº 7/1977, ainda que tenha constitucionalizado matéria até então autorizada por Decreto-Lei, apenas ratificou a existência do Decreto nº 70.235/72.

Portanto, foi por determinação do Decreto-Lei nº 822, de 05 de setembro de 1969 que fora inaugurado no mundo jurídico o Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Todavia, as relações tributárias se foram tornando mais diversificadas e, por conseguinte, mais complexas. Ao longo dos anos foram surgindo novos processos, a exemplo dos pedidos de restituições, as compensações, novos regimes diferenciados de tributação das pessoas jurídicas, como foi o caso do Simples Federal e, desde 2007, do Simples Nacional e, mais recentemente, surgiu a figura jurídico-empresarial do Microempreendedor Individual-MEI.

Essa diversidade de processos ensejou o surgimento de inúmeros atos normativos para suas respectivas regências. Surgiram, assim, no âmbito da Receita Federal do Brasil, inúmeras Instruções Normativas, Portarias, Resoluções e vários atos declaratórios normativos ou interpretativos.

Felizmente, em 30 de setembro de 2011 fora publicado no Diário Oficial da União o Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. Trata-se de uma consolidação das diversas normas processuais tributárias até então existentes no âmbito da União.

Registre-se que o Decreto nº 7.574/2011 não revogou o Decreto nº 70.235/72, mas somente o consolidou em um único texto que o abarca juntamente com outras normas reguladoras do processo administrativo fiscal no âmbito da União Federal. Assim, além da continuidade da regência do processo de determinação (lançamento) e exigência (cobrança) do crédito tributário e do processo de consulta à legislação tributária federal, nesse Decreto foram incluídos o processo de compensação, de restituição, de reembolso de ressarcimento, do Simples Nacional e outros.

A não-revogação do Decreto nº 70.235/72 deve-se ao fato de o mesmo – embora formalmente Decreto - ser Lei no seu aspecto material, porquanto assim ter sido recepcionado por força do que prediz o Art. 22 da Constituição Federal de 1988, pelo qual fora atribuída à União, de forma privativa, a competência para legislar sobre direito processual.

Assim, hoje ao evocarmos o processo administrativo fiscal no âmbito da União é mais salutar trazermos a lume as normas contidas no Decreto nº 7.574/2011. Não há, contudo, qualquer óbice para que se continue referenciando o Decreto nº 70.235/72 quando tratarmos apenas de um crédito tributário em litígio ou de uma consulta à legislação tributária federal, uma vez que suas normas se encontram em pleno vigor, apenas esse diploma normativo não contempla outras regras atinentes a outros processos administrativos fiscais que integram o Decreto nº 7.574/2011.

4 AS DUAS FASES DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Logo na sua ementa, o Decreto nº 7.574/2011 menciona uma de suas finalidades: Regular o processo de determinação e exigência dos créditos tributários da União.

Podemos perfeitamente identificar duas fases no ministério da autoridade fiscal. A primeira diz respeito à determinação do crédito tributário, de caráter oficiosa e não litigiosa. Essa fase tem na abertura do procedimento fiscal ou no procedimento de fiscalização o seu marco temporal inicial e se finda com a ciência do lançamento tributário ao respectivo sujeito passivo, nos termos dos artigos 33 e 34 do indigitado Decreto:

Art. 33. O procedimento fiscal tem início com (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 7º):

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

II - a apreensão de mercadorias;

III - a apreensão de documentos ou de livros; ou

IV - o começo do despacho aduaneiro de mercadoria importada.

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

§ 2º O ato que determinar o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação ao tributo, ao período e à matéria nele expressamente inseridos.

§ 3º Para os efeitos do disposto nos §§ 1º e 2º, os atos referidos nos incisos I, II e III do **caput** valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período contado a partir do término, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, desde que lavrado e cientificado ao sujeito passivo dentro do prazo anterior.

§ 4º Para efeitos do disposto no inciso IV do **caput**, tem-se:

I - por iniciado o despacho aduaneiro de importação na data do registro da declaração de importação (Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, art. 545); e

II - por registro da Declaração de Importação a sua numeração pela Secretaria da Receita Federal do Brasil no Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX ou, quando dispensado o registro com a utilização desse meio, na forma estabelecida por esse órgão (Decreto nº 6.759, de 2009, art. 545, §§ 1º e 2º).

Art. 34. O procedimento de fiscalização será iniciado pela intimação ao sujeito passivo para, no prazo de vinte dias, contados da data da ciência, apresentar as informações e documentos necessários ao procedimento fiscal, ou efetuar o recolhimento do crédito tributário constituído (Lei nº 3.470, de 28 de novembro de

1958, art. 19, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 71).

§ 1º O prazo a que se refere o **caput** será de cinco dias úteis, nas situações em que as informações e os documentos solicitados digam respeito a fatos que devam estar registrados na escrituração contábil ou fiscal do sujeito passivo, ou em declarações apresentadas à administração tributária.

§ 2º Não enseja a aplicação da penalidade prevista no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, o desatendimento à intimação para apresentar documentos cuja guarda não esteja sob a responsabilidade do sujeito passivo, ou no caso de impossibilidade material de seu cumprimento.

Dessa forma, o lançamento tributário poderá decorrer tanto de um procedimento em que o contribuinte é fiscalizado como também de uma autuação da autoridade fazendária e sem que seja submetido a uma fiscalização.

As hipóteses em que poderá haver um lançamento tributário com a prescindibilidade de uma fiscalização são as seguintes, todas previstas no artigo 33 do Decreto nº 7.574/2011: a) início do despacho aduaneiro, no caso de importação de mercadorias; b) apreensão de mercadorias ilícitas; c) apreensão de livros ou documentos fiscais. Contudo, a validade desse procedimento fiscal exige que o ato seja praticado por autoridade competente, por escrito e que dele o sujeito passivo tome ciência.

Tanto no curso de um procedimento fiscal como durante um processo de fiscalização não há, ainda, um litígio instaurado, pelo que não se cogita, em nenhuma dessas duas fases, a aplicação do princípio da ampla defesa tampouco do contraditório.

A outra fase do processo administrativo fiscal diz respeito exatamente àquilo de que se trata neste trabalho: um litígio entre o sujeito passivo de uma exação e o Fisco Federal, lançador do crédito tributário, no qual poderá ser questionada a legalidade do ato, o valor do crédito tributário lançado, ou ambas as coisas.

Depois de cientificado do lançamento, o seu sujeito passivo tem o prazo de 30(trinta) dias para impugná-lo, por escrito e deverá apresentar, nesse momento, todos os documentos constitutivos de provas de suas alegações e que acha serem necessários e suficientes para que o lançamento seja desconstituído, ainda que em parte. Instaura-se, assim, a fase litigiosa do processo administrativo fiscal. É o que reza o artigo 56 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011:

Art. 56. A impugnação, formalizada por escrito, instruída com os documentos em que se fundamentar e apresentada em unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo, bem como, remetida por via postal, no prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência, instaura a fase litigiosa do procedimento (Decreto nº 70.235,

de 1972, arts. 14 e 15).

É com a apresentação da impugnação tempestiva que se tem por realizado o direito de petição demandado em outro Poder que não o Judiciário, em conformidade com a alínea ‘a’, do Inciso XXXIV, do artigo 5º, da Constituição Federal, o qual garante a todos, de forma gratuita, o direito de se peticionar aos Poderes Públicos – e não apenas ao Judiciário – em defesa de direitos ou em casos de ilegalidade ou abuso de poder.

É por esse instrumento de defesa do contribuinte que se tem por ratificada a legalidade do processo administrativo fiscal e a sua equiparação ao processo judicial. A partir desse momento o contribuinte é chamado a se manifestar no processo, a exercer de forma plena a sua ampla defesa e a contradizer os atos praticados pela autoridade fazendária.

Além de iniciar a fase litigiosa e dialógica do processo, ensejando que o contribuinte possa nele se manifestar, a peça impugnatória suspende a exigibilidade da cobrança do crédito tributário, o que significa dizer que, enquanto não houver o pronunciamento da autoridade administrativa acerca das alegações de defesa do contribuinte, a ele não poderá ser imposta qualquer ação de cobrança. E não poderia ser de outra forma, uma vez que ao crédito tributário em litígio faltam-lhe os atributos da certeza e da liquidez. A certeza é qualidade que se refere à validade do lançamento tributário, enquanto que a liquidez nos remete ao valor, ao *quantum* do crédito tributário lançado.

5 A NATUREZA JURÍDICA DA IMPUGNAÇÃO

É importante que se diga que a impugnação administrativa ao lançamento tributário encontra guarida na alínea ‘a’, do Inciso XXXIV, do artigo 5º da Carta Magna. Ocorre, portanto, no âmbito do mesmo Poder Executivo que efetuou o lançamento tributário e não no âmbito do Poder Judiciário.

Para se dissertar sobre a natureza jurídica da impugnação faz-se necessário que o mesmo se faça de forma preliminar com relação ao lançamento tributário, a respeito do qual há discussões acadêmicas e doutrinárias se deve ser tomado juridicamente como ato declaratório ou constitutivo do crédito tributário.

Em que pese a existência dessas duas correntes doutrinárias e antagônicas, o surgimento de uma terceira teoria – a Teoria Mista - teve o condão de pacificar essa divergência. Para essa corrente, o lançamento tributário possui, a um só tempo, matizes de ato declaratório da obrigação tributária e de ato constitutivo do crédito tributário dela decorrente.

A despeito de tais correntes, importa saber que o lançamento tributário é ato administrativo segundo a lição de Hely Lopes Meirelles:

Ato administrativo é toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nessa qualidade, tenha por fim adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos ou impor obrigações aos administrados ou a si própria.⁵

Não obstante a existência de atos administrativos bilaterais, o lançamento tributário se insere na categoria de atos unilaterais, uma vez que na sua construção não é dada ao contribuinte, seu destinatário, a oportunidade de nele se manifestar de forma dialógica. Sua participação fica limitada ao atendimento a intimações emanadas da autoridade fiscal responsável pelo ato, sem a possibilidade, ainda, de manifestar-se defensivamente ou a ele opor-se.

Por ser instrumento de defesa contra ato administrativo visando a sua desconstituição ou transformação e por ser interposta no âmbito do próprio Poder que expediu o ato impugnado, não pode a impugnação ter a natureza jurídica de ação, mas sim de uma espécie de recurso administrativo. A ratificar essa natureza da impugnação tem-se o artigo 145 do Código Tributário Nacional⁶, cujo inciso I elege a impugnação como um dos meios capazes de modificar o lançamento tributário, no seio do próprio ente tributário que o constituiu.

6 DA CONCOMITÂNCIA DA IMPUGNAÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA E NA JUDICIAL

6.1 Da impugnação apresentada na Receita Federal do Brasil

O sujeito passivo de um lançamento tributário não fica de forma alguma compelido a impugná-lo somente na esfera administrativa, o que significaria sério confronto ao princípio

⁵ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 157.

⁶ Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

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

da inafastabilidade da jurisdição, segundo o qual não poderá haver lei que exclua a possibilidade de o Poder Judiciário apreciar lesão ou ameaça a direito.

A escolha da via de defesa é faculdade do contribuinte, podendo optar tanto pela administrativa como pela judicial ou até mesmo por ambas, simultaneamente.

Ao escolher impugnar o lançamento tributário em seu desfavor apenas na Receita Federal do Brasil, o efeito mais imediato é a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, uma vez que tal aptidão fora dada às reclamações e aos recursos impetrados pelo contribuinte, desde que em conformidade com as leis reguladoras do processo administrativo fiscal. E a esse respeito o artigo 56 do Decreto 7.574/2011 estabelece que a impugnação do contribuinte, formalizada por escrito e acompanhada de todos os documentos necessários à fundamentação das alegações de sua defesa e apresentada em uma unidade da Receita Federal do Brasil dentro do prazo de 30(trinta) dias, contados da ciência do lançamento, é instrumento hábil para instaurar o litígio e provocar a suspensão da exigibilidade de crédito tributário.

6.2 Da impugnação Judicial

Ao garantir que o cidadão possa peticionar em qualquer dos Poderes Públicos e sem que isso signifique que lhe fique afastada a possibilidade de acesso ao Poder Judiciário no caso de peticionar em outro Poder que não este último e também ao lhe assegurar a ampla defesa e o contraditório, tanto em processos judiciais como administrativos, a Constituição Federal de 1988 abre ao sujeito passivo de um crédito tributário a faculdade de contestá-lo tanto administrativamente como judicialmente. Ao optar pela esfera judicial, o sujeito passivo poderá impetrar mandado de segurança repressivo em face da autoridade lançadora, ação anulatória de débito fiscal ou ação declaratória da inexistência da relação jurídica tributária.

Todas essas ações ocorrem posteriormente ao lançamento tributário. No entanto, nenhuma delas é apta, por si só, para provocar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, tal como ocorre com a impugnação administrativa. Para que tal fenômeno ocorra, torna-se necessário que haja um pedido de liminar e que o Juiz a conceda. Não é, contudo, o ingresso da ação, muito menos o pedido da liminar que torna o crédito tributário inexigível temporariamente, mas a notificação determinando que a União não exerça qualquer cobrança sobre o crédito tributário, até que a sua materialidade seja julgada. É o que se depreende ao confrontarmos o disposto no inciso III do artigo 151 do Código Tributário Nacional com os incisos IV e V do mesmo artigo:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) .

VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) .

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

6.3 Da concomitância da impugnação administrativa e judicial

Não há óbice, como também não se pode evitar que o sujeito passivo conteste simultaneamente o mesmo crédito tributário tanto na esfera administrativa como na judicial, hipótese em que ocorrerá a renúncia tácita ao processo administrativo fiscal que iniciou o litígio na esfera administrativa, sendo este o posicionamento expressado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais através da Súmula CARF nº 1, *in verbis*:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

No mesmo sentido há o posicionamento da Receita Federal do Brasil, através do Parecer Normativo Cosit nº 7, de 22 de agosto de 2014. Eis o que consta da alínea ‘a’, do item 4(quatro) do referido Parecer:

a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial- por qualquer modalidade processual, antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto.

Explica-se tal posicionamento como forma de evitar que haja decisão administrativa divergente da judicial em semelhante matéria de um mesmo processo, fundamentando-se principalmente no art. 38, parágrafo único da Lei de Execuções Fiscais (LEF), bem como no princípio da jurisdição una. Eis o que diz o indigitado dispositivo de norma:

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

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

Interessante notar que poderá haver propositura de ação judicial antes mesmo de o sujeito passivo ser notificado do lançamento tributário. Ou seja, ainda durante a fase de apuração dos fatos para determinação do crédito tributário, o contribuinte poderá impetrar mandado de segurança preventivo com o intuito de evitar que o crédito tributário ainda em formação lhe seja exigido. Nesse caso, havendo decisão favorável ao contribuinte no sentido de que o crédito tributário não lhe seja exigido, a autoridade administrativa deverá continuar e concluir os procedimentos que culminarão com a constituição do crédito tributário como forma de evitar a sua decadência, consoante o que determina o art. 63, § 1º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *litteris*:

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo. (~~Vide Medida Provisória nº 75, de 2002~~).

Moura(2015), lecionando sobre os meios judiciais de defesa do contribuinte e em comentário ao artigo 38 da Lei de Execuções Fiscais nos ensina que a ação própria para a contestação de um crédito tributário já em fase de execução fiscal são os embargos à execução fiscal. Além dessa, são cabíveis, ainda, a ação anulatória, a ação de repetição de indébito e o mandado de segurança. Chama-nos a atenção, porém, para outros dois tipos de ações que refogem à peremptoriedade do artigo 38 da Lei de Execuções Fiscais. Tratam-se da exceção de pré-executividade na própria ação de execução e da ação declaratória da inexistência da relação jurídica tributária, admitidas sem reservas pelos doutrinadores e pela jurisprudência.

7 DOS ÓRGÃOS JUDICANTES ADMINISTRATIVOS

No âmbito da União há duas instâncias para o julgamento dos processos de exigência de créditos tributários e outros.

Consoante o artigo 61 do Decreto nº 7.574/2011, o julgamento em primeira instância compete a uma, dentre as várias, Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, órgão que, conforme o próprio nome indica, integra a estrutura orgânica da Receita Federal do Brasil e tem sua competência para julgamento de litígio tributário assim definida no Inciso I, do artigo 233 da Portaria MF nº 203 de 14 de maio de 2012:

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

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

Já o julgamento em segunda instância compete ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que poderá julgar tanto o Recurso Voluntário, impetrado pelo contribuinte contra decisão proferida por uma das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, como o Recurso de Ofício, o qual é interposto pela autoridade de primeira instância quando houver exoneração de crédito tributário de valor total fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda.

Não é raro que se encontre algum doutrinador ainda a evocar a existência da chamada instância especial, mencionada no artigo 26 do Decreto nº 70.235/72, mediante a qual competia ao Ministro de Estado da Fazenda julgar os recursos contra decisões do então denominado Conselho de Contribuintes, impetrados pelos Procuradores da Fazenda Nacional e perante o mesmo Conselho.

Acerca disso esclarece-se que o Decreto nº 83.304, de 28 de março de 1979, criou à Câmara Superior de Recursos Fiscais dentro da estrutura orgânica do mesmo Conselho de Contribuintes e para cujo órgão fora transferida a competência para julgamento desses Recursos Especiais.

Assim, modernamente, além do Recurso Voluntário e do Recurso de Ofício ainda cabe ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais julgar Recursos Especiais contra decisões proferidas por seus colegiados. Essa competência, encontramos-la inserta logo no artigo primeiro do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. Eis a íntegra desse artigo:

Art. 1º O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª (primeira) instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Portanto, pode-se afirmar seguramente que no âmbito do processo administrativo fiscal há, apenas, duas instâncias administrativas de julgamento de litígios: As Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

8 DO FLUXO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

8.1 Do julgamento de primeira instância

Uma vez regularmente notificado de um auto de infração ou de uma notificação de lançamento, resta ao contribuinte as seguintes hipóteses de ações na esfera administrativa. Se concordar com a exação, poderá pagar integralmente o valor lançado ou parcelá-lo. Caso discorde, poderá impugná-lo, tendo para tanto o prazo de 30(trinta) dias, contados da data da ciência do lançamento.

Uma vez apresentada a impugnação tem-se instalado o litígio. Essa impugnação deverá obrigatoriamente ser formalizada por escrito. Deverá mencionar a autoridade julgadora a quem é dirigida e qualificar o impugnante, além de descrever de forma clara e objetiva os motivos de fato e de direito que embasam as alegações do sujeito passivo e os pontos em que discorda da Administração.

É também nesse momento que o impugnante poderá requerer as diligências ou perícias que julgue necessárias. Deverá, contudo, mostrar os motivos que as justifiquem e formular os quesitos para os exames que deseja que sejam realizados. No caso de perícia, deverá indicar o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito.

Junto à impugnação o sujeito passivo deverá apresentar, também, todos os documentos que fundamentam a sua defesa, sob pena de preclusão do direito de fazê-lo em outro momento do processo, a não ser pelas seguintes razões: a) clara demonstração da impossibilidade de a impugnação ter sido apresentada de forma tempestiva, por motivo de força maior; b) se refira a fato ou a direito superveniente; e, c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Uma vez apresentada de forma tempestiva e regularmente instruída, a impugnação deverá ser enviada, no prazo de 15(dias), após a data de protocolo, para a autoridade julgadora, a qual

proferirá sua decisão através de um acórdão, contendo: a) um relatório resumido do processo; b) fundamentação legal; c) conclusão e ordem de intimação.

Após o julgamento a autoridade julgadora remeterá os autos do processo para a autoridade preparadora, a quem compete dar ciência do acórdão ao sujeito passivo e intimá-lo a cumprir a exigência, se for o caso, no prazo de 30(trinta) dias da ciência da intimação, sendo-lhe facultada a apresentação de Recurso Voluntário, no mesmo prazo.

Como não é cabível pedido de reconsideração da decisão de primeira instância, com a proferição da decisão e remessa dos autos para a unidade preparadora do processo, dá-se por encerrada essa fase litigiosa no âmbito da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

8.2 Do julgamento de segunda instância

Uma vez cientificado do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento contendo decisão que lhe seja desfavorável, o sujeito passivo dispõe de 30(trinta) dias, contados da ciência do acórdão para impetrar Recurso Voluntário perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda e formado por representantes da Fazenda e por representantes dos contribuintes.

Importa relevar que, ainda que perempto, o Recurso Voluntário deverá seguir para o CARF a quem caberá julgar a perempção. Nota-se aqui substancial diferença de procedimentos com relação à impugnação, cuja peça de defesa somente seguirá para a autoridade judicante se for tempestiva, cabendo à autoridade preparadora constatar a tempestividade e negar-lhe seguimento no caso de revelia do sujeito passivo, isto é, caso tenha apresentado uma impugnação após o término do prazo legal.

Sob o aspecto judicante o CARF se encontra assim estruturado:

- a) 3 (três) Seções, compostas por 4 (quatro) Câmaras cada.
- b) Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), formada por 3 (três) turmas.
- c) Pleno da CSRF.

As competências das Seções são definidas segundo o critério de especialização. Por exemplo, o processamento e julgamento de recursos de ofício e voluntário que versem sobre a aplicação da legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas cabe apenas à 1ª (primeira) Seção do CARF, sem prejuízo da possibilidade de o seu Presidente alterar essa competência, seja atribuindo novas competências a essa ou a outra Seção, seja retirando-lhes competências antes lhes atribuídas.

A sessão de julgamento será pública, podendo ser realizada de forma presencial ou não presencial.

Uma vez anunciado o julgamento de um Recurso Voluntário, o presidente dará a palavra, nessa ordem: I - ao relator, que fará a leitura de seu relatório; II - ao recorrente ou ao seu representante legal para que faça sua sustentação oral, se assim desejar. Para essa sustentação terá o tempo de 15 (quinze) minutos, prorrogáveis por, no máximo, 15 (quinze) minutos, a critério do presidente; III – Após a concessão do tempo ao recorrente, o presidente dará a palavra à parte adversa ou ao seu representante legal para, se desejar, fazer sustentação oral por 15 (quinze) minutos, prorrogáveis por, no máximo, 15 (quinze) minutos, a critério do presidente; IV - ao relator, para proferir seu voto; V - aos demais conselheiros para debates e esclarecimentos.

Uma vez encerrado o debate será feita a tomada dos votos os quais serão consignados em ata de julgamento.

O resultado do julgamento deverá constar de acórdão do qual o contribuinte será notificado.

Uma vez cientificado do acórdão, o sujeito passivo, poderá impetrar os seguintes Recursos: a) embargos de declaração contra acórdão obscuro, ou que apresente omissões ou contradições entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma; b) recurso especial, no caso de a decisão ter dado à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. No entanto, o sujeito passivo deverá informar de forma clara e objetiva qual a legislação que está sendo interpretada de forma divergente.

Tal como ocorre com as decisões das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, também não cabe pedido de reconsideração das decisões do CARF.

9 DA PRECLUSÃO DO DIREITO À APRESENTAÇÃO DE PROVAS

Merece que se façam vir à memória as três hipóteses de apresentação de provas após a impugnação ter sido protocolada. São elas: a) clara demonstração da impossibilidade de a impugnação ter sido apresentada de forma tempestiva, por motivo de força maior; b) se refira a fato ou a direito superveniente; e, c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Ao estatuir o caso de força maior como um motivo de aproveitamento de uma impugnação extemporânea, o legislador espelhou-se no direito civil, cujo Código (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002) o conceitua como um evento fortuito ou de força maior necessário ou imprevisível e de efeitos inevitáveis ou impossíveis de serem impedidos.

A doutrina entende como força maior um fato da natureza cuja amplitude seja capaz de impossibilitar a prática tempestiva de um ato processual. Exige, assim, um discernimento, uma análise valorativa do operador do direito para identificar se um determinado fato natural é apto a tornar admissível a recepção de provas após a apresentação da impugnação, devendo analisar, além da sua dimensão, uma relação de causa e efeito, ou seja, se há uma relação de causalidade entre o motivo de *força maior* alegado pelo contribuinte e a extemporaneidade das provas.

Há, assim, dois aspectos a serem verificados. Um diz respeito à imprevisibilidade e à inevitabilidade do fato. É um aspecto de cunho puramente objetivo. No outro aspecto do fato, de caráter subjetivo, deve-se constatar a ausência de culpa do impugnante.

Uma segunda possibilidade para que a autoridade administrativa acate documentos probatórios após o ingresso da impugnação, trata-se do surgimento de fato ou de direito superveniente.

Para a consideração dessa possibilidade, há que se recorrer ao artigo 493 do Código de Processo Civil que diz que “Se, depois da propositura da ação, algum fato constitutivo, modificativo ou extintivo do direito influir no julgamento do mérito, caberá ao juiz tomá-lo em consideração, de ofício ou a requerimento da parte, no momento de proferir a decisão”.

No âmbito do processo administrativo fiscal na esfera federal, o nosso Código Tributário Nacional busca uma conformidade com esse procedimento ao tratar da aplicação retroativa da lei tributária e, também, na determinação da revisão de ofício de um lançamento "quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior", conforme o Inciso VIII, do artigo 149 daquele código.

À guisa de exemplo da aplicação de um direito superveniente, cita-se o artigo 30 da Lei nº 11.727/2008, que reduziu a 10% de seu valor original as multas por atraso na entrega de declarações de associações sem fins lucrativos, desde que a declaração tenha sido entregue até 31/12/2008 e antes de qualquer procedimento de ofício. Trata-se de um direito superveniente o qual obriga a autoridade administrativa a considerar o pleito do contribuinte, ainda que formulado após a impugnação, seja em sede de julgamento ou mesmo em caráter de

revisão de ofício.

Há também a possibilidade de um crédito tributário impugnado ser pago à vista com algumas vantagens pecuniárias, como é o caso do Programa de Recuperação Previdenciária dos Empregadores Domésticos (Redom), instituído pela Lei Complementar nº 150, de 1º de junho de 2015.

De acordo com esse programa o sujeito passivo poderia pagar a vista créditos tributários decorrentes da contribuição previdenciária relativa à parte do empregado e à parte do empregador domésticos, previstas nos artigos 20 e 24 da Lei nº 8.212/91, com as seguintes vantagens pecuniárias: a) redução de 100% (cem por cento) das multas; b) redução de 60% (sessenta por cento) dos juros de mora; e c) redução de 100% (cem por cento) do valor dos encargos legais e advocatícios.

Destarte, o contribuinte que tivesse um débito em litígio administrativo perante a Receita Federal do Brasil poderia aderir a essa forma legal de extinção da lide, cabendo à autoridade administrativa, nesse caso, apenas extinguir o processo com resolução do mérito, mediante a simples juntada dos documentos comprobatórios do pagamento aos autos.

Como exemplo de fato superveniente evoca-se a propositura de impugnação judicial posteriormente ao ingresso daquela já protocolada na esfera administrativa o que significa clara renúncia a essa última.

Outra possibilidade de juntada de provas após o litígio ter sido instaurado trata-se da contraposição de fatos ou razões.

Sabemos que no próprio corpo do documento que materializa a impugnação, o contribuinte poderá requerer a diligência ou perícia que julgar necessária à prova de sua inocência, mas poderá fazer esse requerimento, também em outro momento processual. E não apenas o impugnante, mas também a autoridade administrativa, nos termos dos artigos 35 e 63 do Decreto nº 7.574/2011⁷.

Dessas perícias ou diligências poderão ser carreados aos autos novos elementos que ajudarão na formação da livre convicção da autoridade julgadora.

⁷ Art. 35. A realização de diligências e de perícias será determinada pela autoridade julgadora de primeira instância, de ofício ou a pedido do impugnante, quando entendê-las necessárias para a apreciação da matéria litigada (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 18, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, art. 1º).

Art. 63. Na apreciação das provas, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou de perícias, observado o disposto nos arts. 35 e 36 (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 29 e [18](#), com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).

NEDER e MARTINEZ LOPES(2002) advertem que essas limitações à dilação probatória comprometem a essência de um dos princípios específicos do processo administrativo fiscal, que é o da verdade material, pensamento, aliás, corroborado pelo artigo 38 da Lei nº 9.784/99, mediante o qual a instrução probatória pode ser realizada até o julgamento do Recurso Voluntário.

É evidente que deve haver prazos legais para a produção de provas, sem o que o processo seria infundável e comprometeria a segurança jurídica. Por outro lado, um dos princípios a pautar o processo administrativo fiscal é o da verdade material, pelo qual o julgador deverá buscar a verdade dos fatos a fim de formar sua convicção com absoluta justiça. Apesar do conteúdo do indigitado artigo 38 da Lei nº 9.784/99 - o qual estende o prazo para a produção de provas até o julgamento pelo órgão de segunda instância - o que se tem no processo administrativo fiscal é que todos os elementos de prova devem ser apresentados juntamente com a impugnação, salvaguardadas as hipóteses de força maior, direito superveniente ou contraposição de fatos ou razões.

Não se aplica ao processo administrativo fiscal, portanto, o artigo 38 da Lei nº 9.784/99. Isto porque esse processo dispõe de regra própria e segundo o artigo 69 da mesma Lei 9.784/99, seus dispositivos se aplicam ao processo administrativo fiscal apenas em caráter subsidiário.

Assim, fica resolvida a aparente antinomia entre essa Lei e o Decreto nº 7.574/2011, prevalecendo para efeitos de apresentação de provas o disposto no §4º do artigo 57 desse diploma normativo, por ser dele a regência do processo administrativo fiscal em caráter específico.

10 DA PROVA COMO ELEMENTO DE CONCRETIZAÇÃO DA AMPLA DEFESA

Pela prova busca-se a confirmação não apenas da ocorrência dos fatos descritos no processo, mas também de que os mesmos ocorreram conforme descritos e com a repercussão a eles atribuída.

O §4º do artigo 57 do Decreto 7.574/2011 alude que a prova documental deve ser apresentada na mesma ocasião do protocolo da impugnação. Tal menção sugere, *a priori*, que a prova admitida no processo administrativo fiscal seja apenas a documental. Aliás, outros meios de prova já não eram expressamente rechaçados no Decreto nº 70.235/72. Aquele Decreto apenas tratou de dar maior aptidão à prova documental. No entanto, com a edição do Decreto 7.574, de

29 de setembro de 2011, foram dissipadas quaisquer dúvidas acerca da admissibilidade de outros meios de prova consoante o disposto em seu artigo 24:

Art. 24. São hábeis para comprovar a verdade dos fatos todos os meios de prova admitidos em direito (Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973, art. 332).

Parágrafo único. São inadmissíveis no processo administrativo as provas obtidas por meios ilícitos (Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 30).

Dessarte, em tese, poder-se-ia tomar oitivas de testemunhas nesse tipo de processo. No entanto, por ser de aspecto essencialmente documental não se admite tal procedimento no processo administrativo fiscal. Isto não significa de todo o afastamento da prova testemunhal, mas que apenas não se realizam oitivas de testemunhas, tal como ocorre no processo cível ou penal. Caso a autoridade julgadora consiga provar a veracidade do testemunho e que este se encontre amparado por outra espécie de prova, será ele admitido, desde que reduzido a termo a ser juntado aos autos.

No mais, não se pode taxar tal providência de inconstitucional uma vez que a Constituição Federal ao criar a possibilidade da existência do contraditório e da ampla defesa nos litígios administrativos, determinou apenas que esta deverá ser processada com os meios e recursos a ela inerentes e ao tratar das provas cuidou de inadmitir apenas aquelas obtidas por meios ilícitos, o que conduz ao raciocínio de que caberá ao legislador ordinário estabelecer os meios probantes em cada espécie de processo.

11 DA PROFUSÃO DE NORMAS PROCESSUAIS COMO ELEMENTO DIFICULTADOR DA AMPLA DEFESA E DO CONTRADITÓRIO

Aspecto relevante para a realização da ampla defesa como critério de justiça trata-se da profusão de normas processuais fiscais, dificultando o trabalho dos aplicadores do direito e, de forma mais gravosa, a atuação do contribuinte na dialogicidade do processo o que, por si só, não deixa de significar, ainda que de forma velada, um cerceamento à ampla defesa.

Desde a edição do Decreto n.º 70.235/72 já se vão quarenta e quatro anos. Nessas mais de quatro décadas outros processos foram sendo criados na esfera federal, a exemplo das compensações e restituições, o Simples Federal, o Simples Nacional, dentre outros. Todos com algumas regras processuais próprias e outras aproveitadas do Decreto n.º 70.235 para o qual tais processos eram direcionados.

Finalmente, em 30 de setembro de 2011 fora publicado no Diário Oficial da União o

Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011 que passou a regulamentar o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal e outros processos que especifica, sobre matérias administradas pela Receita Federal do Brasil.

Não paira qualquer dúvida acerca da importância prática desse Decreto por se tratar, na verdade, de uma consolidação das inúmeras regras referentes aos diversos processos na esfera fiscal da União, tais como o de consulta, de compensação, restituição, reembolso e ressarcimento e outros, sem se olvidar do próprio processo de determinação e exigência do crédito tributário.

Dispõe agora o contribuinte de um único instrumento de regulação processual, facilitando a sua participação no processo, ou seja, oportunizando-lhe de forma menos custosa a ampla defesa e o contraditório. Para a Administração Tributária o novo Decreto representa, no mínimo, a concretização de meios de tornar o processo mais célere e dotado de maior economicidade.

Pode-se dizer que o Decreto nº 7.574/2011 é um bom sinal de que os nossos legisladores começam a se preocupar para que princípios constitucionais não sejam apenas conceitos vagos, mas instrumentos de realização de justiça, sendo necessário, portanto, que se criem todos os meios necessários a sua concretude, sem o que não se poderá falar da existência de um Estado Democrático de Direito de fato.

12 CONCLUSÃO

A dialogicidade do contencioso administrativo fiscal põe de um lado o sujeito passivo, que resiste a uma pretensão do Estado, que atua no pólo ativo dessa relação jurídica, mas destituído de seu *Poder de Império* e sujeito às mesmas regras impostas ao particular. Na sua atividade impositiva deve o Estado fortalecer a presunção de legitimidade do lançamento tributário com a fundamentação fática e legal, com argumentos embasados em provas lícitas, assim como deve, também, dele dar publicidade à parte diretamente interessada para que a mesma possa exercer o seu direito de contradizer ao Estado e de defender-se amplamente.

Neste trabalho buscou-se trazer a lume as atividades realizadas pela Administração como forma de realização do princípio da ampla defesa e do contraditório no processo administrativo fiscal.

Viu-se que a existência do processo administrativo fiscal fora do âmbito do Poder Judiciário não macula o princípio da inafastabilidade ou o da unicidade da jurisdição, sendo tal posicionamento pacificado tanto jurisprudencial quanto doutrinariamente, porquanto ser o processo administrativo fiscal um instrumento de realização da justiça e, como tal, não poderá ficar restrito ao âmbito do Judiciário, mas a toda a Administração Pública.

Para melhor entendimento do iter da Administração e análise dos instrumentos processuais em face da necessidade de cumprimento dos princípios da ampla defesa e do contraditório, estudou-se o processo administrativo em suas duas principais fases: Uma não litigiosa, na qual se busca a determinação do crédito tributário e a outra de caráter litigiosa, tendo o seu início demarcado pela impugnação ao ato administrativo do lançamento tributário.

Considerando que o nosso ordenamento jurídico não admite que lesão ou ameaça a direito seja excluída da apreciação do Judiciário, além de se analisar a natureza jurídica e os efeitos da impugnação administrativa, foram mencionadas todas as formas de que o contribuinte dispõe para rebelar-se contra uma exação tributária perante o Poder Judiciário, como também deixou-se clara a possibilidade de concomitância de manifestação de contrariedade em ambas as esferas (administrativa e judicial), como também os seus efeitos.

Explanou-se sobre a existência de duas instâncias judicantes no âmbito da administração federal, sendo elas as Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de caráter paritário, composto por integrantes da administração e da sociedade civil.

Embora as Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento não sejam órgãos paritários, porquanto possuir em seu quadro de julgadores apenas Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, em seu mister esses Auditores não agem ungidos do Poder de Império do Estado, mas em absoluta conformidade com a Lei e o Direito, pautando sua atuação pela ética, pelo decoro e pela boa-fé, com total observância às formalidades essenciais como garantia dos direitos do administrado, tal como o direito à ampla defesa e ao contraditório. Para tanto a autoridade administrativa deverá indicar os pressupostos de fato e de direito que pautaram a sua decisão.

Além da existência de duas instâncias de defesa para o sujeito passivo, no âmbito

do CARF, ainda que não seja possível haver pedido de reconsideração de suas decisões, o contribuinte poderá impetrar Embargos de Declaração contra acórdão obscuro, omissivo que apresentar contradição entre a decisão nele consubstanciada e seus fundamentos.

Ainda no âmbito do CARF o sujeito passivo poderá impetrar Recurso Especial contra decisão que tenha interpretado legislação tributária de forma diferente da interpretação dada por outro órgão julgante do mesmo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Ao se dissertar sobre as provas no processo administrativo fiscal, firmou-se o entendimento de que todas aquelas admitidas no Direito são hábeis para que o sujeito passivo comprove a veracidade dos fatos alegados na sua impugnação ou Recurso Voluntário, afastando-se, evidentemente aquelas obtidas por meios ilícitos.

No que tange à preclusão do direito à apresentação das provas, também se conclui que em face da necessidade do estabelecimento de prazos legais para a prática de atos processuais, a negativa para que o contribuinte possa apresentar documentos probatórios de suas alegações em momento posterior ao término do prazo para impugnação, não fere os princípios da ampla defesa e do contraditório. Nesse ponto, o Decreto nº 7.574/2011, aplicado ao processo administrativo fiscal de forma primária, apenas deslocou o momento para a apresentação dessas provas para outro instante diferente daquele previsto no artigo 38 da Lei nº 9.784/99 - o qual estende o prazo para a produção de provas até o julgamento pelo órgão de segunda instância. Todavia, essa Lei é aplicada ao processo administrativo fiscal apenas subsidiariamente. ‘

No tocante a grande quantidade de normas processuais tributárias, tem-se que essa profusão, embora não se lhe possa atribuir o atributo de cerceadora do direito à ampla defesa e do contraditório, sabe-se que torna difícil a aplicação de tais princípios e de outros.

No dia 19 de outubro de 2012 o jornal Gazeta do Povo publicou que desde a promulgação da Constituição Federal de 1988 foram criadas 290.932 normas tributárias no Brasil. No início de outubro do mesmo ano de 2012 ainda restavam em vigor cerca de 7,5%(sete e meio por cento), o que representa algo em torno de 21.800 do total dessas normas que foram criadas desde 5 de outubro de 1988.

Embora todas essas normas não sejam inerentes ao processo administrativo fiscal no âmbito da União, é sabido da grande quantidade de normas dessa natureza dispersas em leis e decretos, como também em outros instrumentos, como por exemplo, instruções normativas,

atos declaratórios, atos interpretativos emanados da Receita Federal do Brasil.

Pelo Decreto nº 7.574 de 30 de setembro de 2011 houve uma consolidação das inúmeras regras referentes aos diversos processos na esfera fiscal da União, tais como o de consulta, de compensação, restituição, reembolso e ressarcimento e outros, sem se olvidar do próprio processo de determinação e exigência do crédito tributário.

A apresentação dessa grande quantidade de normas em um único instrumento significa a oportunidade de melhor participação do contribuinte no processo, facilitando-lhe o exercício da ampla defesa e do contraditório.

Ainda como facilitação ao exercício desses direitos menciona-se a possibilidade de o contribuinte entregar os seus requerimentos, impugnações ou recursos em qualquer unidade da Receita Federal do Brasil ou mesmo pelos Correios.

Pode-se dizer que o Decreto nº 7.574/2011 é um bom sinal de que os nossos legisladores começam a se preocupar para que princípios constitucionais não sejam apenas conceitos vagos, mas instrumentos de realização de justiça, sendo necessário, portanto, que se criem todos os meios necessários a sua concretude, sem o que não se poderá falar da existência de um Estado Democrático de Direito de fato.

Não pairam dúvidas, portanto, de que o processo administrativo fiscal no âmbito da União atende plenamente às regras constitucionais de aplicação do direito à ampla defesa e ao contraditório.

ABSTRACT

Government Administration submits to Law. Therefore, you should protect the rights of citizens. This implies that the tax administrative process must conform to the Federal Constitution, which determines obedience to the principles of legal defense and *audi alteram partem*. The present study seeks to verify if the tax dispute between the taxpayer and the Federal Tax Administration proceeds through the observance of these principles. The aim is to determine if the standards of federal fiscal administrative process are able to carry out the justice, which should be inherent in the due process of law. It will be investigated, too, if the judging instances within the framework of this process are sufficient to achieve the mentioned principles. The method applied was the research to relevant legislation and doctrine. The normative act taken as the basis of this work was Decree Nº 7,574/2011 for having consolidated all the directives of Decree Nº 70,235/72 and several other, previously arranged in several *infralegals* rules. The result of the study was that the tax procedural rules within the Union exist and are applicable in order to obtain the procedural economy in the Judiciary but

without the possibility, however, to prevent, at any time, the composition of the dispute within the scope of that State Power. It follows also that those rules have the ability to carry out the right to a full defense and the right to an inter partes hearing fundamental principles to elaborating process, despite the discussion between the taxpayer and the tax authorities occur only at the administrative level.

KEYWORDS: Principles of Law. Constitutional guarantee. Right to a full defense and to an inter partes hearing. Administrative Tax Litigation.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; Paulo, Vicente. **Direito Administrativo Descomplicado**. – 19. Ed. Ver e atual. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: Método, 2011.

ANDRÉ FÉLIX RICOTTA DE OLIVEIRA. **Da Utilização simultânea do processo administrativo e judicial e a recente decisão do Supremo Tribunal Federal**. REVISTA TRIBUTÁRIA E DE FINANÇAS PÚBLICAS. Ano 16 – 78- janeiro-fevereiro 2008.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. BOTALLO, Eduardo Domingos. **Processo Administrativo Tributário: Comentários ao Decreto n. 7.574/2011 e à Constituição Federal**. São Paulo: Dialética, 2012.

BOTALLO, Eduardo Domingos. **Processo Administrativo Tributário: Comentários ao Decreto n. 7.574/2011 e à Constituição Federal**. São Paulo: Dialética, 2012.

BRASIL. Constituição (1934). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em: 29 fev 2016.

BRASIL. Constituição (1967). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67EMC69.htm>. Acesso em: 29 fev 2016.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 29 fev 2016.

BRASIL. Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm>. Acesso em: 03 mar 2016.

BRASIL. Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. Dispões sobre o processo administrativo fiscal e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm>. Acesso em: 03 mar 2016.

BRASIL. Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm>. Acesso em: 04 mar 2016.

BRASIL. Lei n. 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 <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm>. Acesso em: 06 mar 2016.

DINAMARCO, Cândido Rangel; ARAUJO CINTRA, Antônio Carlos; GRINOVER, Ada Pellegrini. **Teoria Geral do Processo**. São Paulo: Malheiros, 2009.

EZEQUIEL, Márcio. **Receita Federal: História da Administração Tributária no Brasil**. Brasília-DF: Receita Federal do Brasil, 2014.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MOURA, Artur. **Lei de execução fiscal – comentada e anotada**. Salvador: JusPODIUM, 2015.

NEDER, Marcos Vinícius; MARTINEZ LOPES, Maria Teresa. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. São Paulo: Dialética, 2002.

NEITSCH, Joana. **Pais produz 30 novas normas tributárias ao dia**. Gazeta do Povo. 19 out 2012. Disponível em <<http://www.gazetadopovo.com.br/vida-publica/justica-direito/pais-produz-30-novas-normas-tributarias-ao-dia-2vslu2dfpmhkbblwl4wszjo0e>>. Acesso em: 20 mar 2016.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.