



# Processo Administrativo Fiscal Federal

*Denise Lucena Cavalcante<sup>1</sup>*

## RESUMO

O presente artigo analisa o processo administrativo fiscal no âmbito do governo federal fazendo um paralelo entre o Decreto n. 70.235/72 e a Lei n. 9.784/99. O objetivo maior deste estudo é destacar os princípios basilares do processo administrativo fiscal e demonstrar a sua instrumentalidade na defesa dos cidadãos-contribuintes.

## Palavras-chave

Processo administrativo fiscal federal. Princípios.

## ABSTRACT

This article analyse the taxes administrative process in the federal system, making a parallel between the rules: Decreto n. 70.235/72 and Lei n. 9.784/99. The object of this study is to demonstrate the importance of the principles of the taxes administrative process and to show how to use this to protect tax payers.

## Key-words

Federal fiscal administrative process. Principles.

## 1. Introdução

---

<sup>1</sup> Doutora em Direito – PUC/SP; Mestre em Direito - UFC; Professora de Direito Tributário e Financeiro da graduação e pós-graduação – UFC; Coordenadora do Mestrado – UFC; Procuradora da Fazenda Nacional.

Refletindo sobre as peculiaridades do processo administrativo fiscal e seus inúmeros questionamentos, recorda-se aqui a fundamental reflexão de Gregorio Robles Morchon sobre a análise dos problemas jurídicos:

*" Solía decir Ortega, con aquel donaire que caracterizaba su peculiar estilo, que los problemas filosóficos no se resuelven acometiéndolos de frente, entrando directamente a las cuestiones, como el toro entra al trapo, sino hay que afrontarlos dando vueltas en torno de ellos, como dice la Sagrada Escritura que los israelitas conquistaron la ciudad de Jericó. Dando y dando vueltas, al toque de las trompetas. Todo problema filosófico es como Jericó, una bella y enigmática fortaleza que espera ser conquistada a golpe del sonido de trompeta, pero todo con la gran paciencia de pasarse días y días deambulando entusiásticamente en su derredor, con la esperanza de que, al final, las torres de Jericó se derrumbarán y podremos entrar en la ciudad. Algo así sucede con el gran tema de qué sea Derecho. Todos aquellos que se precipitan y pretenden conquistar a la fortaleza encarándola de un modo directo y sin otras músicas, esto es, dando una definición, comenten un gran error de estrategia".<sup>2</sup>*

Sabe-se que o processo tributário é sempre um tema atual e repleto de controversas decorrentes da sua própria natureza. É preciso constante reflexão para enfrentar as polêmicas, justificando, assim, a retomada deste tema, afinal, tendo em vista o seu caráter dinâmico, deverá ser sempre analisado considerando os aspectos vigentes em cada momento e, principalmente, considerando o que as cortes judiciais e administrativas do país vêm decidindo nos casos concretos.

iniciar a análise do presente tema sugere-se uma reflexão sobre o termo *processo*.

Seguindo a tendência do moderno constitucionalismo o **processo deve ser visto como um direito fundamental do cidadão-contribuinte**<sup>3</sup>.

Compartilha-se da concepção do processualista Juvêncio Vasconcelos Viana, que *considera o processo muito mais que um instrumento técnico de aplicação do Direito, mas também, um poderoso instrumento ético voltado a servir à sociedade e ao Estado*<sup>4</sup>.

Enfatiza, ainda, o Professor Juvêncio Vasconcelos Viana, a estreita relação do processo com a Constituição, considerando o processo o meio de realização de diversas garantias do cidadão, nos seguintes termos:

*"O processo é, sem dúvida, instrumento essencial à tutela da ordem jurídica material, mas também tem papel decisivo para a convivência em sociedade e, como também se tem destacado*

<sup>2</sup> MORCHON, Gregorio Robles. *Teoría del derecho (fundamentos de teoría comunicacional del Derecho)*. Vol. I, Madrid: Civitas, 1998, p. 33).

*modernamente, para a realização de garantias constitucionalmente previstas”.*<sup>5</sup>

A Constituição Federal de 1988 inseriu no rol dos Direitos e Garantias Fundamentais a cláusula específica do *due process of law*, conforme previsto no art. 5º, incisos LIV e LV:

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

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

No âmbito do Direito Tributário o **devido processo legal** deve ser observado tanto no aspecto substantivo, como no processual, bem como, em relação aos órgãos encarregados de concretizar a sua aplicação, que podem estar na esfera administrativa ou judicial.

No caso da resistência de satisfazer determinada pretensão material ou mesmo em situações de divergências interpretativas, o que é bastante comum em matéria tributária, surge a necessidade de provocar a atuação estatal dando origem, assim, à tutela jurisdicional que se opera através do processo.

O processo é, pois, o instrumento da jurisdição, sendo o exercício da função jurisdicional exercido exclusivamente pelo Estado<sup>6</sup>.

Recordam-se aqui as noções básicas denominadas trílogia estrutural do processo:

- i) Jurisdição (poder);
- ii) Ação (função);
- iii) Processo (atividade);

É certo que hoje a moderna teoria do processo vai muito além destes institutos fundamentais, buscando não somente a aplicação da boa técnica processual, mas, também, a eficiência e a prestação jurisdicional adequada ao

<sup>3</sup> “O processo, nas palavras do notável jurista e magistrado Sálvio de Figueiredo TEIXEIRA, sob o ponto de vista da cidadania passou a ser compreendido como o instrumento de efetivação das garantias constitucionais. Ou, na fórmula de José Alfredo de Oliveira BARACHO: O processo, de ângulo de vista jurídico, é o instrumento do Estado para solucionar os conflitos de transcendência jurídica e como tal o meio de fazer efetivo o direito vigente.” (NOGUEIRA, Alberto. *O devido processo legal tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1996, p. 7).

Dejalma de Campos assim define: “O processo é um instrumento que assegura os direitos com os quais as pessoas pretendem postular uma pretensão ou defender-se diante de uma ação.” (*Direito processual tributário*. São Paulo: Atlas, 1993, p. 17).

<sup>4</sup> *Efetividade do processo em face da fazenda pública*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 17

<sup>5</sup> Ob. cit. p. 15.

Estado Democrático de Direito, atuando o processo jurisdicional contemporâneo como garantia constitucional do direito substancial.

No Brasil não se tem uma jurisdição administrativa propriamente dita, pois o processo administrativo fiscal é desprovido do caráter jurisdicional, sendo sempre possível a revisão dos atos administrativos pelo Poder Judiciário, ou seja, não há a figura da *coisa julgada administrativa*<sup>7</sup>.

O que se tem no Brasil são órgãos do Poder Executivo com competência para solucionar conflitos entre os contribuintes e a própria administração fazendária, mas sempre, sob o controle do Judiciário.<sup>8</sup>

No Direito Brasileiro, temos a previsão de dois tipos de processos para dirimir questões tributárias, quais sejam, processo judicial e o administrativo.

Embora a análise no presente estudo seja do Processo Administrativo, lembra-se que o processo judicial é sempre acessível, conforme previsão constitucional estabelecida no art. 5º, inciso XXXV:

*“ A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito ”.*

### 3. Processo Administrativo Fiscal

O processo administrativo, via de regra, é o caminho colocado à disposição de qualquer cidadão-contribuinte para o acesso à atuação direta e específica da Administração Pública. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, por exemplo, o gênero processo administrativo tributário é composto ainda por várias outras espécies, tais como: (i) processo de parcelamento de débitos (REFIS; PAES etc); (ii) processos de reconhecimento de direito à imunidade, isenção, suspensão ou redução de tributo; (iii) processo de registro especial na área do IPI; (iv)

<sup>6</sup> Atualmente fala-se em jurisdição arbitral em decorrência da Lei nº 9.307/96 que prevê a possibilidade da solução de conflitos através da arbitragem. Contudo, embora a sentença tenha natureza de título executivo judicial (art. 41, III e art. 29), ela não tem o poder de império, ou seja, necessita de ser executada judicialmente caso não seja cumprida. Em matéria tributária a arbitragem ainda não se aplica, principalmente em virtude dos princípios da legalidade estrita e da vinculação dos atos administrativos que praticamente não deixam possibilidades de negociação por parte do Fisco.

<sup>7</sup> “No Brasil, que se filia a esse sistema de jurisdição una, existem, na estrutura do Poder Judiciário, alguns órgãos especializados no trato das causas em que são partes pessoas da Administração. Por exemplo, temos juízes e tribunais federais para processar e julgar causas em que a União Federal é parte ou interveniente (arts. 106 a 110, Constituição Federal). Na Justiça dos Estados encontramos as denominadas *Varas da Fazenda Pública* e, em algumas unidades federativas, ainda, as *Varas de Execução Fiscal*. Isto, contudo, não exclui a previsão de órgãos pertencentes à própria Administração que tentam resolver os conflitos entre essa e o administrado, *v. g.*, Conselho de Contribuintes. São órgãos, é certo, desprovidos de função jurisdicional.” (VIANA, Juvêncio Vasconcelos. *Efetividade do processo em face da fazenda pública*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 79).

<sup>8</sup> “Da substancialidade do processo tributário emerge o problema da *jurisdição tributária, marcado por sérias ambigüidades* como reconhece a doutrina. Enquanto para alguns não há jurisdição sem processo mas há processo sem jurisdição, para outros não há processo sem jurisdição. Novamente nos deparamos com poderosas influências da concepção civilista a invadir o campo do Direito Público, pois, mais adequado seria dizermos: não há *processo civil* sem jurisdição. Vem à lume o problema da *autotutela* tributária do Estado, agora em confronto com a noção de jurisdição e os

processo de cancelamento, retificação ou comprovação de DARF; (v) processo de consulta, dentre outros.

Em relação à organização administrativa referente ao processo administrativo fiscal, ela está no âmbito do Ministério da Fazenda.

Comumente as instâncias administrativas são no mínimo duas<sup>9</sup>, podendo ser em primeira instância um órgão colegiado ou singular (no âmbito federal é colegiado, porém, não paritário).

As normas do processo administrativo tributário devem ser analisadas sempre em consonância com os princípios constitucionais e, principalmente, levando em consideração o devido processo legal substantivo, como princípio norteador do Estado Democrático de Direito.

Desenvolve-se aqui uma abordagem do processo administrativo fiscal e da Lei nº 9.784/99, buscando fazer uma comparação entre as principais diretrizes dos dois procedimentos.

Para bem entender os dispositivos legais em questão, parte-se da análise sobre a natureza do processo administrativo e sua influência no contexto jurídico, ressaltando, inclusive, alguns aspectos históricos relevantes, que auxiliam na compreensão do atual contexto jurídico.

#### 4. O estado democrático de direito e o devido processo legal

O processo administrativo é exigência do próprio Estado Democrático de Direito quando determina a fixação de um regime jurídico administrativo, uniformizando os procedimentos do Poder Público.

Partindo da análise do princípio maior do Estado de Direito e visto este como um *princípio estruturante*, como explica o constitucionalista português J.J. Gomes Canotilho<sup>10</sup>, ver-se-á que a partir deste, conjugam-se elementos formais e materiais que darão forma e conteúdo ao exercício das atividades do Poder

---

problemas gerados pela doutrina unitarista do processo, a sustentar a necessidade de conceito que congloba tanto o processo jurisdicional como o de autotutela. Explica-se então que a autotutela tem que ser vista, agora, como mero exercício de prerrogativas legais. Precisamente nesse aspecto concernente à *ampliação do conceito de processo*, pensamos nós, aloja-se a principal problemática do processo tributário. Queremos com isso dizer: *há processo sem jurisdição e em matéria tributária é inútil combater-se esta realidade, não apenas como decorrência da cristalização histórica e legal de instituições administrativas com funções especiais de julgamento, como em virtude da consagração jurídica da aplicação do princípio do due process law nas contendas deduzidas perante a Administração, muitas vezes com gênese constitucional, como no caso do Direito brasileiro.*" (MARINS, James. *Princípios fundamentais do direito processual tributário*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 137).

<sup>9</sup> Ressalta-se que o art. 4º, do art. 27, do Decreto-lei n. 1.455, de 07/04/1976, estabelece que o processo relativo à impugnação contra aplicação da pena de perdimento decorrente de dano ao Erário será apreciado, em instância única, pelo Ministério da Fazenda.

<sup>10</sup> "Do princípio do Estado de Direito deduz-se sem dúvida, a exigência de um procedimento justo e adequado de acesso ao direito e de realização do direito (...). A exigência de um procedimento juridicamente adequado para o desenvolvimento da atividade administrativa considera-se como

Público e aos demais *subprincípios concretizadores*, como por exemplo, a garantia do **devido processo legal**.

O pilar fundamental do Estado de Direito está na existência da proteção jurídica ao cidadão, que se expressa na garantia do devido processo legal, como definiu a Constituição Brasileira.

Entende-se melhor a relevância da garantia do devido processo legal quando se busca a origem no Direito Inglês e seu posterior desenvolvimento no Direito Americano.

Os historiadores definem o ano de 1066 como marco inicial da teoria constitucional britânica, época em que foram formulados princípios relevantes para o Direito.

Posteriormente, institucionaliza-se a estrutura feudal com a invasão de Guilherme, o Conquistador, quando os senhores feudais buscam a garantia da propriedade conquistada frente a coroa e ao arbítrio real.

As rivalidades entre o trono e a nobreza se seguiram até 1215, quando o Rei João Sem Terra se vê na obrigatoriedade de outorgar aos senhores feudais a MAGNA CARTA, limitando o poder real.

O Direito Americano transplantou o devido processo legal inglês, concretizando-o com a promulgação da “Declaração de Liberdades” da colônia de Massachusetts.

A base constitucional para o devido processo legal na cultura jurídica dos Estados Unidos se solidifica nas EMENDAS XIV e XV à Constituição Americana de 1787.

Hoje a cláusula do devido processo legal está também no sentido material ou substancial, indo além da mera definição de normas processuais, buscando a garantia dos valores fundamentais do cidadão.

Suas garantias se tornaram não só instrumentos da função jurisdicional, mas, também, das demais funções do Estado.

O devido processo legal substantivo permite uma maior garantia, pois busca valores fundamentais no Texto Maior, não se limitando ao texto da lei. Afinal, a mera sujeição à lei é insuficiente para garantir materialmente Direito.

É preciso observar princípios maiores, tais como: a democracia; a justiça social; a federação; os direitos fundamentais; a separação dos

---

dimensão insubstituível da administração do Estado de Direito Democrático.” (CANOTILHO, J. J. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1998, p. 266-268).

<sup>11</sup> ATINZA, Manuel. Sobre lo razonable en el derecho. *Revista Española de Derecho Constitucional*. Centro de Estudios Constitucionales, año 9, n. 27, 1989, p. 95.

<sup>12</sup> A fim de simplificar a análise do tema proposto não se adota aqui a distinção entre processo e procedimento. Porém, não se pode deixar de citar a opinião de Lúcia Valle Figueiredo, que assim

poderes; a legalidade; a segurança jurídica; a confiança; a razoabilidade; a proporcionalidade, dentre outros.

#### 4.1. Princípios da proporcionalidade e da razoabilidade

Quanto a estes dois princípios: razoabilidade e proporcionalidade, devem-se tecer alguns comentários, devido à sua importância no atual contexto jurídico, que apesar de não estarem expressamente previstos na Constituição Brasileira, vêm sendo frequentemente citados pela jurisprudência e pela doutrina.

A proporcionalidade e a razoabilidade são princípios que viabilizam a observância do devido processo legal substantivo, permitindo o funcionamento do Estado Democrático de Direito e preservando os Direitos e Garantias Fundamentais.

É importante destacar a distinção entre ambos, pois reduzi-los a um mesmo conceito levaria à diminuição.

A razoabilidade ou irrazoabilidade como denominam os alemães, deve ser compreendida como uma medida negativa (*no sentido de deixar de*) enquanto a proporcionalidade é uma medida positiva.

A razoabilidade confronta-se com a “racionalidade”, em sentido amplo. Porém, como ressalta corretamente Manuel Atienza<sup>11</sup> “*todo lo razonable – cabría decir – es racional, aunque no todo lo racional sea razonable*”.

Uma decisão pode ser racionalmente justificada, porém, sem ser razoável, no sentido de adotar princípios maiores de consistência, eficiência, relevância, coerência, sinceridade, dentre outros.

A razoabilidade vai além dos meros requisitos formais, sendo justificada sua aplicação sempre que os requisitos formais (racionais) forem insuficientes.

Este princípio busca o máximo de consenso (e de bom senso) nas decisões, através de um sopesamento de princípios e regras que devem se ajustar a cada caso concreto.

Já a proporcionalidade está intrinsecamente relacionada com a isonomia. Alguns doutrinadores também denominam de *princípio da proibição de excesso*.

O conceito de proporcionalidade está ontologicamente ligado ao próprio conceito de Direito, sendo conceitos indissolúveis.

A proporcionalidade evita decisões e sacrifícios desproporcionais, buscando um equilíbrio nos atos públicos, respeitando a *máxima do meio mais suave*.

Observa-se que estes princípios estão diretamente relacionados também com o processo administrativo, que deverá observá-los em suas decisões.

## 5. Processo administrativo fiscal federal

O processo administrativo é hoje de fundamental importância para a solução de lides e também de grande valia para o cidadão-contribuinte.

O processo administrativo prima pela economia, informalidade, simplicidade, ausência de custas e inúmeras outras vantagens, representando um importante instrumento de viabilização da boa gestão da Administração Pública.

No Brasil a via administrativa é facultativa quando no interesse do contribuinte, podendo este, sempre que lhe convier, eleger diretamente a via judicial, conforme assegurado no art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal.

Com o advento da lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, ficou uniformizado o procedimento administrativo no âmbito federal que até então utilizava os mais variados procedimentos para atender às questões trazidas pelo cidadão-contribuinte.

Ressalta-se, desde logo, que o termo **procedimento** é aqui utilizado no sentido genérico, significando o *conjunto de formalidades seqüenciais para chegar ao ato final*, não se diferenciando do termo **processo**.<sup>12</sup>

Sendo o processo administrativo este conjunto sistemático de atos, é indispensável que estes sejam uniformes e vinculados, atendendo as formalidades inerentes à própria Administração Pública.

## 6. Princípios específicos do processo administrativo

Como se afirmou anteriormente, o devido processo legal, previsão constitucional que abrange tanto o processo judicial como o administrativo, garante a todos o direito de ser ouvido; a ampla publicidade dos atos; a produção de provas e perícias; a fundamentação de todo ato administrativo emanado da autoridade competente; o exame dos autos, com direito a cópias e certidões, enfim, todos os recursos para apurar os fatos e a verdade.

Destaca-se na Constituição Brasileira os importantes princípios expressos no art. 5º, que servem como limites à atuação estatal em qualquer procedimento administrativo.<sup>13</sup>

O processo administrativo sempre teve vários atos normativos dispendo sobre seus atos e procedimentos, mormente pela diversidade da administração pública e atuação nos mais diversos setores.

---

distingue ambos: "Entendemos que se possa referir a processo quando estivermos diante dos de segundo grau, como os denomina Giannini, quer sejam disciplinares, sancionatórios ou revisivos (quando houver,



Têm-se também princípios específicos do Processo Administrativo, dentre os quais destacam-se a legalidade; a imparcialidade; a oficialidade, a informalidade; a busca da verdade material e o contraditório.

O processo administrativo está em consonância com os princípios constitucionais expressos no art. 5º, da Constituição Federal, estando ressalvados o direito de petição (inciso XXXIV); o devido processo legal (inciso LIV); o contraditório e a ampla defesa (inciso LVI); a ausência de taxas (inciso XXXIV).

### 6.1. Princípio da legalidade

O princípio da legalidade no processo administrativo caracteriza-se por seu objetivo de resguardar a lei, não tendo direito subjetivo a defender. Daí, mesmo quando há o contraditório, a Administração Pública enquanto parte, ainda assim, procurará a aplicação da lei ao caso concreto, e não sua defesa incondicional.

Ressalta-se que no âmbito do processo administrativo a matéria a ser discutida deverá ser essencialmente em relação a questões de legalidade, não cabendo aos julgadores administrativos discussão acerca da constitucionalidade de leis, sendo esta matéria restrita ao Poder Judiciário.

---

*portanto, "litigantes" ou "acusados"); do contrário, como requisito essencial da atividade administrativa normal da explicitação de competência, haverá procedimento." (Curso de direito administrativo. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 403).*

<sup>13</sup> "Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança, e à propriedade nos termos seguintes:

I – (...);

II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

(...);

X – são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito à indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;

XI – a casa é asilo inviolável do indivíduo, ninguém nela podendo penetrar sem consentimento do morador, salvo em caso delicto ou desastre, ou para prestar socorro, ou, durante o dia, por determinação judicial;

XII – é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal;

(...);

XIV – é assegurado a todos o acesso à informação e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional;

(...);

XXXIII – todos têm o 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;

XXXIV – são a todos assegurados independente do pagamento de taxas:

o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direito ou contra ilegalidade ou abuso de poder; a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direito e esclarecimento

## 6.2. Princípio da imparcialidade

O **princípio da imparcialidade** permite que a Administração Pública exerça seu papel de administradora e julgadora. Suas decisões processuais têm que ser imparciais, estando nos limites da lei, buscando solucionar conflitos. Tal procedimento caracteriza o princípio da imparcialidade, que na visão moderna da boa administração evita o conflito de interesses, uma vez que a Administração não pode ser injustificadamente contra o cidadão, mas a favor da Lei e do interesse público.

## 6.3. Princípio da oficialidade

O **princípio da oficialidade** garante o andamento do processo sob a responsabilidade da Administração Pública, não podendo paralisar o processo, mesmo na inércia do interessado. Desdobra-se daí o **princípio da eficiência** acrescido ao art. 37, da Carta Magna, através da Emenda Constitucional nº 19, de 4 de junho de 1998, que visa sanar de ofício eventuais irregularidades formais.

## 6.4. Princípio da informalidade

A **informalidade** é característica intrínseca do processo administrativo, dispensando formas rígidas e procedimentos próprios. Sempre para auxiliar o interessado, pode a Administração Pública estabelecer alguns procedimentos, tais como a elaboração de formulários ou mesmo modelos de requerimentos, contudo, como é no interesse do administrado, jamais pode ser adotado como padrão único e indispensável. Deve sempre ser facultado ao cidadão a forma como peticionar ao Poder Público.

---

de situações de interesse pessoal;

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

XXXVI – a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

(...);

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

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

LVI – são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos;

(...);

LX – a lei só poderá restringir a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou interesse social o exigirem.”

<sup>14</sup> *Jurisdição voluntária moderna*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 34.

<sup>15</sup> A Portaria nº 258, de 24/08/2001, disciplina a constituição das turmas de julgamento e seu funcionamento.

<sup>16</sup> A Câmara Superior de Recursos Fiscais é um órgão colegiado judicante diretamente subordinado ao Ministro de Estado.

## 6.5. Princípio do contraditório

O **contraditório** é característica do processo e deve ser garantido, com o mínimo de independência e imparcialidade, garantindo a efetiva participação dos interessados.

Lembra-se que contraditório não significa contenciosidade, como bem assevera Leonardo Greco, nos seguintes termos:

*“Contraditório não significa contenciosidade, luta efetiva de adversários em confronto, o que certamente contribui para uma cognição mais profunda, mas garantia de participação efetiva dos interessados, mesmo que concordantes, ou até de um só interessado. Nesse sentido, CARNELUTTI também é categórico, devendo o juiz, antes do provimento, escutar a outras pessoas, sejam elas titulares de interesses convergentes ou divergentes sobre o negócio submetido à sua apreciação”.*<sup>14</sup>

## 6.6. Princípio da verdade material

O **princípio da verdade material** ou **princípio inquisitório** busca alcançar o Direito materialmente, não se deixando limitar por formalidades dispensáveis ou rigidez processual.

## 7. Peculiaridades do processo administrativo fiscal e os efeitos da lei nº 9.784/99

Em relação ao processo administrativo fiscal (de natureza exclusivamente tributária), antes do Decreto-lei nº 822, de 05/07/69, haviam vários atos legais com normas esparsas. Então o citado Decreto-lei determinou em seu art. 2º, que o Poder Executivo regulasse o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários federais, penalidades, empréstimos compulsórios e o de consulta.

Daí o advento do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, consolidando as normas referentes ao processo fiscal, estando hoje em vigor e adquirindo *status* de lei, tendo tido suas principais alterações decorrentes da Lei nº 8.748/93 e Lei nº 9.532/97.

É preciso enfatizar desde logo que o Decreto nº 70.235/72 não conflita com a Lei nº 9.784/99, sendo esta lei genérica abrangendo todo o processo administrativo federal e, aquela norma específica do processo administrativo fiscal e, assim, está previsto no art. 69, da citada Lei:

*“ Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a*

---

Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais julgar recurso especial (prazo de 15 dias)

*reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.”*

Vejam-se, a seguir, as principais considerações, comparando a lei que se aplica aos processos administrativos federais e o Decreto nº 70.235/72, que é específico do PAF – Processo Administrativo Fiscal.

No tocante ao processo administrativo fiscal, nos moldes do Decreto nº 70.235/72, ele terá início com o primeiro ato de ofício, por escrito, de servidor competente e com a ciência do sujeito passivo, ou ainda, se for o caso, com a apreensão de mercadorias, documentos ou livros, ou com o começo do despacho aduaneiro de mercadoria importada (art. 7º, Decreto nº 70.235/72) e com o auto de infração formaliza-se a exigência do crédito tributário.

O formalismo, que não prevalece para o contribuinte, é essencial para a Administração Pública quando na elaboração do auto de infração, que deve seguir rigorosamente os ditames do art. 10, do citado Decreto, sob pena de nulidade.

A fase litigiosa do processo administrativo instaura-se com a impugnação, que deverá ser oposta no prazo de 30 dias, contados da ciência do auto de infração, tendo como consequência a imediata suspensão do crédito tributário, nos moldes do art. 151, do Código Tributário Nacional.

Já a Lei nº 9.784/99 estabelece um prazo genérico de cinco dias para ambas as partes: administração e cidadão (art. 24); bem como também é menor o prazo para recorrer da decisão (10 dias -art. 59).

Muito embora não seja obrigatória a representação do contribuinte por advogado (**princípio do informalismo**), é sempre aconselhável o acompanhamento desses processos pelos advogados e contadores, que poderão dar melhor andamento ao feito e apresentar tecnicamente os fatos e o direito a defender.

A produção de provas deve ser no momento da impugnação; contudo, com o objetivo de garantir o **princípio da verdade material**, afastando a possibilidade de decisão com fulcro em verdade meramente formal, é possível a apresentação de provas em momento posterior (até decisão de 1ª instância) desde que justificados os motivos (art. 16, parágrafos 4º e 5º, Decreto nº 70.235/72 e art. 38 da Lei nº 9.748/99).

Também como garantia de defesa o interessado poderá requerer perícias e diligências; contudo, o pedido sempre deve ser justificado e acompanhado dos quesitos referentes aos exames desejados, sob pena de ser desconsiderado preliminarmente (art. 16, parágrafo 1º do Decreto nº 70.235/72).

Quanto ao pedido de diligências e perícias, há controvérsia na doutrina sobre a possibilidade de recusa da autoridade julgadora. É preciso deixar claro

que as perícias e diligências têm como escopo auxiliar na busca da verdade, não podendo ser meramente protelatórias no processo, além do que, elas servem para auxiliar o julgador ao seu convencimento. Portanto, entendendo este que são desnecessárias ou injustificadas, poderá indeferi-las preliminarmente, desde que justifique sua decisão (art. 18 e art. 28, Decreto nº 70.235/72 e art. 38 e parágrafos da lei nº 9.748/99).

Aliás, a questão da fundamentação das decisões da Administração Pública é hoje regra, sendo esta obrigada a justificar formalmente todos os seus atos.

O impedimento legal do deslocamento dos autos é garantia para o próprio contribuinte, que terá certeza que os autos estarão sob a responsabilidade da Administração Pública e se, porventura, houver extravio ou perda, aquela será responsabilizada, cabendo a ela a reconstituição e ressarcimento dos danos que causar.

Lembra-se, ainda, que ao contrário do processo judicial, onde é indispensável a presença do advogado, tal exigência não ocorre no processo administrativo e, se fosse possível o interessado retirar os autos do processo, talvez este não tivesse conhecimento das normas e deveres específicos determinados legalmente, podendo cometer equívocos ou mesmo alterações indevidas.

Ressalta-se, ainda, como base na limitação legal em relação ao manuseio dos autos processuais administrativos, o parágrafo 3º, do art. 37, da Constituição Federal (com redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 4 de junho de 1998).

Da decisão de primeira instância, em qualquer processo administrativo, será sempre assegurado o direito de recurso a instância superior, não cabendo, contudo, pedido de reconsideração de decisão de primeira instância (art. 36, do Decreto nº 70.235/72 e art. 65, da Lei nº 9.784/99).

A legislação pertinente determina que o processo administrativo deverá ter instâncias para recurso, podendo ser duas ou três.

Atualmente o julgamento de primeira instância no âmbito da Delegacia da Receita Federal de Julgamento não é mais singular, passando agora a ser coletivo (turmas de cinco julgadores), conforme disposição da Medida Provisória nº 2.158, de 27/07/2001.<sup>15</sup>

No caso do processo administrativo fiscal, o recurso será dirigido ao Conselho de Contribuintes em Brasília, órgão de segunda instância e; à Câmara Superior de Recursos Fiscais – instância especial, que tem competência para julgar os recursos especiais (Portaria MF 55/88).<sup>16</sup>

O recurso da decisão de primeira instância poderá ser de ofício - quando apresentado pela autoridade julgadora, ou voluntário - quando interposto pelo contribuinte.

O recurso de ofício cabe à autoridade julgadora em duas situações: quando a decisão que exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa for superior a R\$ 500.000,00 (limite definido pela Portaria MF n. 333, de 11/12/97); ou quando o julgador deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada a infração denunciada na formalização da exigência (art. 34, do Decreto 70.235/72).

Quanto ao recurso voluntário, este deverá ser interposto no prazo de 30 dias, contados da ciência da decisão.

Com alteração do art. 33, do Decreto nº 70.235/72, através da Medida Provisória nº 1.621/97, exigiu-se a garantia de instância para recorrer, devendo o recorrente depositar, no mínimo, 30% da exigência fiscal definida na decisão.

Depois, inclui-se a possibilidade alternativa ao depósito, podendo ser prestadas garantias ou arrolar bens e direitos de valor igual ou superior à exigência fiscal definida da decisão, limitadas ao ativo permanente, se pessoa jurídica, ou ao patrimônio se pessoa física. Este dispositivo estabelece ainda que a prestação de garantias e o arrolamento serão realizados preferencialmente sobre bens imóveis.<sup>17</sup>

O Supremo Tribunal Federal tem decidido que é constitucional a exigência do depósito recursal ou garantia real sob o argumento de que a Constituição Federal não garante o duplo grau de jurisdição para o Processo Administrativo, posição que não se pode concordar, vez que o devido processo legal e a ampla defesa abrangem a possibilidade de recurso.<sup>18</sup>

Já em relação aos demais processos administrativos federais, hoje regidos pela Lei nº 9.784/99, o prazo para recorrer é somente de 10 (dez) dias, não sendo necessária caução (art. 56, parágrafo 2º).

Nesta lei há também previsão de até três instâncias administrativas, dependendo da estrutura organizacional de cada órgão da administração pública pertinente.

Importante salientar que o julgamento de primeira instância compete exclusivamente às autoridades determinadas na lei, não podendo haver delegação de competência para julgamento de processos administrativos, assegurado o princípio constitucional do devido processo legal, onde o contribuinte terá a certeza que seu caso será decidido pela autoridade legalmente

interposto contra: I - decisão não unânime de Câmara de Conselho de Contribuintes, quando for contrária à lei ou à evidência da prova (recurso privativo do Procurador da Fazenda Nacional) e; II - decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

<sup>17</sup> O Decreto nº 3.717, de 3 de janeiro de 2001 regulamenta o depósito, a garantia e o arrolamento de bens para interposição de recurso voluntário no processo administrativo de determinação e exigência de crédito tributários da União.

<sup>18</sup> O Supremo Tribunal Federal tem decidido sobre a constitucionalidade do depósito recursal: **STJ – RECURSO ADMINISTRATIVO –DEPÓSITO PRÉVIO** - É constitucional e legal a condicionante do depósito prévio para a interposição de recurso administrativo, uma vez que a

competente.

## 8. Estrutura organizacional do processo administrativo fiscal

O trâmite do Processo Administrativo Fiscal realiza-se no âmbito do Ministério da Fazenda<sup>19</sup>, precisamente em três instâncias, como se demonstrará no quadro a seguir:

### 8.1. Delegacia da Receita Federal de Julgamento

Relevante inovação foi a dada pela Medida Provisória nº 2.113-30, de 28 de abril de 2001, reeditada pela Medida Provisória nº 2.158-34, de 27 de julho de 2001, que altera o art. 25, do Decreto nº 70.235/72, o qual determinou que as Delegacias da Receita Federal de Julgamento são órgãos de natureza colegiada, substituindo a figura do Delegado de Julgamento para um grupo de julgadores reunidos em turmas.

---

Constituição Federal de 1988 não garante o duplo grau de jurisdição administrativa. Precedentes citados do STF: ADIN 1.836-SP, DJ 4/12/1998; ADIN 1.922-DF, DJ 24/11/2000; RE 210.244-GO, DJ 19/3/1999; do STJ: RMS 14.030-RJ, DJ 9/9/2002, e REsp 495.808-ES, DJ 2/6/2003. REsp 616.716-MA, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 8/6/2004.

Também assim tem decidido o Conselho dos Contribuintes, em várias decisões, das quais destacamos a seguinte: *“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – RECURSO NÃO CONHECIDO – Não se conhece de recurso desacompanhado do depósito de garantia de instância, previsto no art. 33, parágrafo 2º, do Decreto n. 70.235/72, com redação que lhe foi dada pela Medida Provisória n. 1.621, em sua mais recente edição. Cumpre à autoridade preparadora controlar o cumprimento da exigência legal e, à vista de seu não atendimento, sustar o recurso na origem.”* (Decisão do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso 014648, de 11.11.98).

<sup>19</sup> O Decreto nº 4.643, de 24 de março de 2003, que aprova a estrutura regimental do Ministério da Fazenda, estabelece no Anexo I que as Delegacias de Julgamento, os Conselhos de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais integram a estrutura organizacional daquele Ministério.

Esta medida foi implantada em setembro de 2001, caracterizando um grande avanço no processo administrativo fiscal, que apesar de não ser ainda o ideal, tal qual ocorre com os Conselhos de Contribuintes, que têm natureza coletiva e composição paritária, com representantes do Fisco e dos contribuintes, sem dúvida, já é um grande avanço.

## 8.2. Conselhos de Contribuintes

Os Conselhos de Contribuintes são órgãos colegiados judicantes subordinados diretamente ao Ministro da Fazenda e têm por finalidade o julgamento administrativo, em segunda instância, dos litígios fiscais.

Os três Conselhos de Contribuintes têm composição paritária, sendo metade dos conselheiros composta por representantes da Fazenda Nacional (Auditor-Fiscal da Receita Federal) e metade de representantes de Contribuintes, estes indicados por entidades de classe de suas categorias econômicas de nível nacional. O mandato é de três anos, admitida a recondução.

As atribuições dos Conselhos são definidas conforme o assunto, ficando assim distribuído:

**1º Conselho de Contribuintes:** Imposto de Renda e proventos de qualquer natureza, adicionais e empréstimos compulsórios a ele vinculados e contribuições (com oito Câmaras).

**2º Conselho de Contribuintes:** Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, inclusive adicionais e empréstimos compulsórios a ele vinculados; Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e sobre operações relativas a Títulos e Valores Mobiliários - IOF; Contribuições para o Programa de Integração Social e de Formação do Servidor Público -PIS/Pasep e para o Financiamento da Seguridade Social –COFINS; Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF (com três Câmaras).

**3º Conselho de Contribuintes:** Impostos sobre a Importação e Exportação (II e IE); IPI nos casos de importação e o incidente sobre produtos saídos da Zona Franca de Manaus ou a ela destinados; demais contribuições relacionadas com a importação e exportação; Sistema Integrado de Pagamentos de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES; Imposto sobre Propriedade Territorial Rural – ITR; Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE; Contribuição para o Fundo de Investimento Social – FINSOCIAL; todos os demais tributos e contribuições não incluídos na competência julgadora dos demais conselhos (com três Câmaras).

## 8.3. Câmara Superior de Recursos Fiscais



À Câmara Superior de Recursos Fiscais, composta por três turmas (sendo a primeira com dezesseis Conselheiros e as demais com oito Conselheiros) compete o julgamento de recurso especial interposto nos casos de: (i) decisão não unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova (recurso privativo do Procurador da Fazenda Nacional) e; (ii) decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

## 9. Conclusão

Busca-se com esta explanação do processo administrativo fiscal destacar sua relevância no ordenamento jurídico brasileiro, devendo este ser cada vez mais aperfeiçoado para que possa efetivamente ser mais um instrumento de defesa dos cidadãos e de esclarecimentos de questões técnicas e legais que devem ser resolvidas no âmbito da própria Administração Pública.

Defende-se aqui o aprimoramento do processo administrativo fiscal com o intuito de diminuir o elevado número de processos judiciais que afogam a Justiça Brasileira com questões que a própria administração poderia sanar.

## Referências bibliográficas

ATIENZA, Manuel. *Sobre lo razonable en el derecho*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, Año 9, n. 27, p. 156-163, 1989.

CAMPOS, Dejalma de. *Direito processual tributário*. São Paulo: Atlas, 1993.

CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 3. ed.