

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL CONTENCIOSO

Nelson Nery Costa
Presidente da OAB/PI, professor da UFPI e defensor público

Sumário

1. Noções gerais;
2. Princípios;
3. Rito do processo administrativo fiscal contencioso;
4. Conclusão.

1. NOÇÕES GERAIS

Em que pese o trabalho dos doutrinadores, destacando-se a pregação de RUBENS GOMES DE SOUSA, que desde 1943 defendia a codificação do processo fiscal, o legislador nunca deu muita atenção ao problema. Por conta dessa situação, não tratou o Código Tributário Nacional, Lei Federal nº 5.172, de 25-10-66, da matéria, num esquecimento proposital. Não obstante, o processo fiscal era tratado pelo Decreto-lei nº 5.844, de 23-9-43, pela Lei Federal nº 4.388, de 28.8.64 e pela Lei Federal nº 4.481, de 14-11-64.

O primeiro passo para a efetiva e moderna legisferação da matéria se deu com o Decreto-lei nº 822, de 5.9.69 que, em seu art. 2º, estabelecia que *"o Poder Executivo regulará o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários federais, penalidades, empréstimos compulsório e o de consulta"*. O resultado desta disposição foi o Decreto nº 70.235, de 6.3.72, que dispunha sobre o processo administrativo fiscal, tanto o contencioso como o de consulta.

Nos primeiros tempos da edição do decreto supracitado, houve muita polêmica sobre sua natureza e validade jurídica. Para alguns, minoritários, a partir da Emenda Constitucional nº1/69, o Decreto-lei nº 822/69 perdera sua força legal e, via de consequência, o Decreto nº 70.235/72 seria inconstitucional, por não ter fundamento em lei. Para outros, majoritários, inclusive com o entendimento do Judiciário, este decreto é verdadeira lei tendo sido o Decreto-lei nº 822/69 editado durante o recesso do Congresso Nacional, por imposição do Governo de Militar,

com força de lei delegada, que se exauriu com o Decreto nº 70.235/72¹. Aliás, este também é o raciocínio de HELY LOPES MEIRELLES, de que a autorização concedida ao Poder Executivo pelo Decreto-lei nº 822/69, com base nos Atos Institucionais nº 5 e 12, para regulamentar o processo administrativo fiscal, exauriu-se com a expedição do Decreto Federal nº 70.235/72².

Há duas teorias sobre o processo fiscal contencioso, a unitária e a dualista. Pela primeira, o processo administrativo e o processo judicial, no âmbito fiscal, seriam apenas um, complementares, com uma primeira fase perante a Administração e a segunda frente aos órgãos jurisdicionais. Já a teoria dualista, aplicada no Brasil, implica dois processos dissociados um do outro, ainda que na fase judicial haja o controle do Fisco e do procedimento nele processado. Como consequência dessa realidade, a decisão judicial só obriga a Administração no processo onde esta foi vencida, podendo aplicar sua interpretação da lei em outros casos, mesmo que seja da natureza onde houve uma decisão judicial.

O Decreto Federal nº 73.529, de 21.1.74, reafirma esse raciocínio de forma explícita, logo em seu art. 1º, quando diz que *“é vedada a extensão administrativa dos efeitos das decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autarquia em atos de caráter normativo ou ordinário”*. E, no art. 2º, complementa a proibição estabelecendo que, *“observados os requisitos legais e regulamentares, as decisões judiciais a que se refere a art. 1º produzirão seus efeitos apenas em relação às partes que integram o processo judicial e com estrita observação do conteúdo dos julgados”*.

2. PRINCÍPIOS

Além dos princípios do processo administrativo, inserido no art. 37, da Constituição Federal, no âmbito fiscal, existem outros de natureza tipicamente tributária. Fazem parte desse contexto a universidade da jurisdição (art. 5º, XXXV, CF), a exclusão da prisão por dívida (art. LXVII, CF), garantia de tráfego (art. 150, V, CF), garantia de tributação uniforme (art. 151, I, da CF), retroatividade da lei apenas beneficiar (art. 5º, XL, CF), irretroatividade (art. 150, III, “a”, CF), anteriormente (art. 150, III, “b”, CF) e proibição do confisco por meio de imposto (art. 150, IV, CF).

Por outro lado, também fazem parte dos princípios do processo administrativo fiscal o da verdade material e o da relevância das formas processuais. O princípio da verdade material, para AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO, *“significa que os fatos suficientes e necessários para a ocorrência do fato gerador serão investigados e avaliados na maior conformidade possível com a existência real”*³. Por outro lado, o princípio da relevância das formas processuais predomina do processo administrativo fiscal contencioso, de modo que, quando a lei prevê

1- O Supremo Tribunal Federal se pronunciou no sentido de entender que o Decreto nº 70.235/72 tem força de lei (AMS 97.002-RJ, DJ de 29.6.77, e REO 93.590-DF, DJ de 17.3.83).

2- HELY LOPES MEIRELLES, *Processo Administrativo Fiscal in Estudos e Pareceres de Direito Público*. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1986, vol IX, p. 394.

3- AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO. *Dos Recursos Fiscais: Regime Jurídicos e Efeitos*, Rio de Janeiro, Livraria Freitas Bastos, 1983. p.47.

determinada forma, não pode ser desobedecida.

Ainda que já mencionado, é importante ressaltar o princípio do devido processo legal no processo administrativo fiscal, como garantia dos contribuintes frente ao apetite do Fisco ⁴.

O princípio da legalidade também é fundamental para o processo administrativo fiscal contencioso, não só ele próprio como o princípio da reserva legal que dele decorre, pelo qual apenas a lei pode disciplinar a matéria. Nota-se, por exemplo, a questão da suspensão da imunidade tributária. Em encontra-se parcialmente disciplinada no art. 14. do CTN, que apenas comenta em seu § 1º que, “na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do art. 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício”. Ora, a Constituição Federal, em seu art. 146, II, dispõe que cabe à lei complementar regular as limitações ao poder de tributar, de modo que só através deste instrumento legal pode ser disciplinada a matéria. Diante do caráter indefinido na disposição do CTN, que nem indica a autoridade, nem a forma pela qual pode haver a suspensão da imunidade, não tem possibilidade do Fisco aplicar qualquer providência quanto à matéria, até que lei complementar venha disciplinar a questão.

3. RITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL CONTENCIOSO

O processo administrativo fiscal contencioso tem sete fases: do início do procedimento, da defesa, do preparo, da informação fiscal, do julgamento em primeira instância, do julgamento em segunda instância e do julgamento em instância especial⁵.

O processo administrativo tributário é de punição, quando há a lavratura de auto de fiscal, em que o lançamento do tributo vem acompanhado de penalidade. O início do processo ocorre de acordo com o disposto no art. 7º, do Decreto Federal nº 70.235/72. O auto de infração deve ser lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e precisa conter o seguinte “I - a qualificação do autuado; II - o local, a data e a hora da lavratura; III - a descrição do fato; IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias” (art. 10, 70.235/72). Já a notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá “I - a qualificação do notificado; II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação; III - a disposição legal infringida, se for o caso; IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de

4- “A processualística tributária é regulamentada pelo Decreto nº 70.235 de 6.3.72, que por sua vez encontra seu fundamento no art. 2º do Dec. lei nº 822, de 5.6.69, editado sob a égide, portanto, da Carta Constitucional anterior. Ele estabelece o rito processual ditando as normas adjetivas para todos os tributos de competência da União. Através dele, se realiza por inteiro a garantia constitucional do devido processo legal no que respeita a determinação e exigência de créditos tributários, contido em seu bojo o duplo grau de jurisdição, no âmbito administrativo e não impondo restrições de qualquer natureza que possam ensejar cerceamento do direito de defesa” (J. LENCE ARLUCI, O “Due Process of Law” no Procedimento Administrativo-Fiscal na Área Aduaneira, in *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros Editores, s/d, nº 61, p. 171).

5- ANTÔNIO DA SILVA CABRAL, *Processo Administrativo Fiscal*, São Paulo, Editora Saraiva, 1993, p. 35 a 38.

matricula, a não ser que seja lançamento emitido por processo eletrônico”(art. 11, Dec. 70.235/72). Observa IPPO WATANABE e LUIZ PIGATTI JR., ainda, que “*deverá ser efetivado intimação ao sujeito passivo*”⁶.

A fase contenciosa ou de defesa do processo administrativo tributário inicia-se com “*I - a impugnação, pelo sujeito passivo, à notificação de lançamento ou ao auto de infração; II - a impugnação, pelo sujeito passivo, ao indeferimento de pedido de restituição de tributo, acréscimo ou penalidade; III - a impugnação, pelo sujeito passivo, à exigência de recebimento de tributo, que o contribuinte procura espontaneamente recolher, condicionado à acréscimo entendidos pelos sujeitos passivos como indevidos*”. Bem observa FÁBIO FANUCCHI que a iniciativa modificadora do lançamento, partida do sujeito passivo, é representada por sua impugnação ao lançamento, previsto no inciso I, do art. 145, do Código Tributário Nacional e, “*para isso, é absolutamente livre a sua escolha do órgão julgante: ou o sujeito passivo age administrativamente (onde conta, geralmente, com duas ou mais esfera de jurisdição); ou age judicialmente, desprezando o julgamento da administração pública*”⁷.

O processo tem, assim, a sua instauração mediante as situações previstas no art. 7º do Decreto Federal nº 70.235/72, especialmente o ato de ofício do auto de infração e de notificação de lançamento. Quanto à instrução, inicialmente, conta com os elementos que serviram de base à quantificação do crédito tributário ou à comprovação da infração de que o contribuinte é acusado. Já a defesa do contribuinte realiza-se através da impugnação da exigência fiscal e marca o início da fase litigiosa do procedimento. É facultado ao contribuinte visto do processo, para que possa formalizar defesa por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, devendo ser apresentada no prazo de trinta dias, contado da data em que for feita a intimação da exigência, no órgão preparador do processo. A impugnação deve mencionar a autoridade julgadora a quem é dirigida, a qualificação do impugnante, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta e, finalmente, as diligências que o impugnante pretenda seja efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem.

Na fase litigiosa, a instrução cabe à autoridade preparadora, tendo em vista o princípio da oficialidade, que pode determinar, de ofício ou a requerimento do sujeito passivo, a realização de diligências, inclusive perícias, podendo esse apresentar pontos de discordância e as razões e provas que tiver a indicar, bem como o perito que lhe assistirá. A autoridade preparadora pode indeferir as perícias que considerar prescindíveis ou impraticáveis ou, então, deferi-las, quando a autoridade designará servidor público para proceder como perito da União Federal, juntamente com o indicado pelo contribuinte, ao exame solicitado. Não é muito feliz o § 1º, do art. 18, do Decreto nº 70.235/72, pois indica que, se houver divergência na conclusão dos peritos, prevalecerá o exame impugnado, o que atende à Administração, mas não garante o princípio do contraditório.

6- IPPO WATANABE e LUIZ PIGATTI JR., *Processo Fiscal Anotado*, São Paulo, Editora Saraiva, 1993, p. 36.

7- FÁBIO FANUCCHI, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Editora Revista Tributária/IDET, 1979, 4ª e. p. 282/3.

A legislação não prevê a realização de relatório, mas como observa HELY LOPES MEIRELLES, “*é de toda conveniência que a autoridade preparadora faça*” o mesmo⁸. Se da realização da diligência resultar agravada a exigência inicial e quando o sujeito passivo for declarado reincidente, será aberto o prazo para impugnação, garantindo a defesa.

Se não tiver sido impugnada a exigência, declarar-se-á à revelia e se permitirá a cobrança amigável, pelo prazo de trinta dias. Esgotado o prazo de cobrança amigável sem que tenham sido pago o crédito tributário, o órgão preparador declarará o sujeito passivo remisso e encaminhará o processo à autoridade competente para inscrever o débito na dívida ativa e efetivar a cobrança executiva. Não obstante, poderá a autoridade preparadora discordar a exigência não impugnada, em despacho fundamentado, que precisa ser submetido à autoridade julgadora.

O julgamento de primeira instância compete, quanto aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, aos Delegados da Receita Federal, e, quanto aos outros tributos, à autoridade mencionada na legislação específica. O processo necessita ser julgado no prazo de trinta dias, a partir de sua entrada no órgão incumbido do julgamento, devendo a decisão apreciar não só questão preliminar como também o mérito, salvo quando incompatíveis (art. 27, Dec. 70.235/72). A autoridade julgadora, na apreciação da prova, formará livremente sua convicção, podendo até determinar novas diligências. A decisão necessita conter relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação do contribuinte, que deve ter ciência da decisão. Se houver inexatidões materiais a lapso manifesto, erros de escrita ou erros de cálculo, poderão ser corrigidos de ofício ou a requerimento do sujeito passivo. São definitivas as decisões de primeira instância se, esgotado o prazo para recurso voluntário, este não tenha sido interposto.

Cabe recurso voluntário da decisão, com efeito suspensivo, impetrado no prazo de trinta dias seguintes à ciência da decisão, que, mesmo perempto, será encaminhado ao órgão de segunda instância. Todavia, não é possível pedido de reconsideração. Por outro lado, mediante declaração na própria decisão, a autoridade julgadora de primeira instância deve recorrer de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo ou de multa de valor originado ou, então deixar de aplicar pena de perda de mercadoria ou de outros bens cominada à infração.

Deve-se observar que algumas legislações estaduais e municipais, em processo administrativo fiscal contencioso, exigem o depósito do crédito tributário em questão, todo ou metade do valor, para poder se interpor recurso voluntário. Claramente tal exigência viola o princípio do duplo grau dos processos administrativos e os princípios da ampla defesa e do contraditório.

Compete aos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda o julgamento em segunda instância dos processos fiscais, enquanto os outros órgãos

8- HELY LOPES MEIRELLES acrescenta que “esta etapa, conquanto não seja de rigor em todo processo administrativo, é sempre vantajoso por resumir o apurado nos autos e conter a manifestação, a relevância da defesa e a sinceridade do contribuinte, propiciando uma decisão mais justa e humana” (Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, Malheiros Editora, 1994, 19ª ed. p. 596).

da administração federal devem dispor sobre a matéria na legislação própria. São três os Conselhos de Contribuinte, cabendo ao 1º Conselho julgar litígios relacionados com o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, sendo que as 1ª, 3ª, 5ª, 7ª e 8ª Câmaras apreciam processos de imposto de renda de pessoa jurídicas e as 2ª, 4ª e 6ª Câmaras julgam recursos relativos à tributação da pessoa física e à incidência na fonte. O 2º Conselho de Contribuinte julga conflitos relativos ao imposto sobre produtos industrializados, sendo composto de três Câmaras, de acordo com a Portaria do Ministério da Fazenda nº 538, de 17.7.92. Já o 3º Conselho de Contribuinte julga processo envolvendo impostos sobre o comércio exterior e demais tributos aduaneiros, bem como as infrações cambiais, sendo constituído de três Câmaras, de acordo com a Portaria do Ministério da Fazenda nº 539, de 17.7.92.

O rito do julgamento far-se-á conforme dispuserem os regimentos internos dos Conselhos de Contribuintes. Cabe pedido de reconsideração da decisão, com efeito suspensivo, no prazo de trinta dias, de decisão que der provimento a recurso de ofício de decisão que negar provimento, total ou parcial, a recurso voluntário. Se não for apresentado recurso ou se este for incabível, a decisão de segunda instância será definitiva.

Foi instituído, no Ministério da Fazenda, a Câmara Superior de Recurso Fiscais, com competência para julgar recurso especial, pelo Decreto Federal nº 83.304, de 28.3.79. Não obstante, é questionável tal procedimento, tendo em vista que o Decreto nº 70.235/72 tem força de lei, como já foi visto, não podendo ser modificado por um simples decreto do Poder Executivo.

Se a decisão não for unânime, podem os Procuradores Representantes da Fazenda recorrerem ao Ministro da Fazenda, quando considerarem a decisão contrária à lei ou à evidência da prova, que se constitui em instância especial (art. 39, Dec. 70.235/72). Não cabe pedido de reconsideração de ato do Ministro da Fazenda, seja qual for sua decisão, pois ela é definitiva.

A decisão final que for desfavorável ao sujeito ensejará a inscrição do débito na dívida ativa e sua cobrança executiva, enquanto for favorável cumprirá à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravemente decorrentes dos litígios.

Deve-se observar, ainda, que as decisões proferidas no âmbito do processo administrativo fiscal contencioso não se trata de decisões jurisdicionais, não tendo as mesmas eficácia de coisa julgada e, por conseguinte, sendo submetíveis ao controle do Poder Judiciário.

4. CONCLUSÃO

O processo administrativo fiscal já merecia ter sido codificado no Direito brasileiro, tendo em vista a importância que assumiu para dirimir controvérsias no âmbito tributário. Por outro lado, há necessidade de que seus institutos sejam melhores delineados e possam realmente assegurar o direito à ampla defesa e ao contraditório. Não se trata de favorecer o contribuinte mas de criar relações administrativas estáveis e que possam dispensar a exigência constante de demandas na Justiça.