



UNIVERSIDADE DO SUL DE SANTA CATARINA
DIANA CRISTINA MACIEL

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL:
ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE A LEGISLAÇÃO
TRIBUTÁRIA FEDERAL E A MUNICIPAL**

Araranguá

2019

DIANA CRISTINA MACIEL

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL:
ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE A LEGISLAÇÃO
TRIBUTÁRIA FEDERAL E A MUNICIPAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito da Universidade do Sul de Santa Catarina, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Geraldo Paes Pessoa, MS

Araranguá

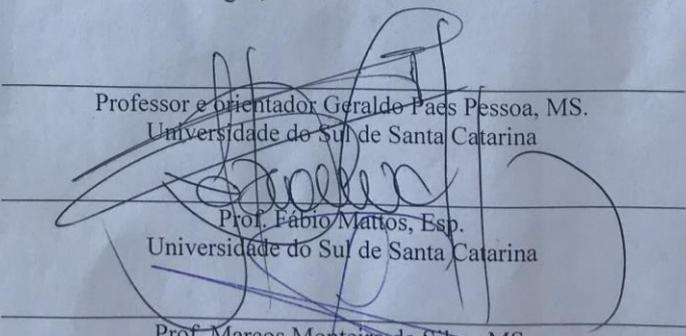
2019

DIANA CRISTINA MACIEL

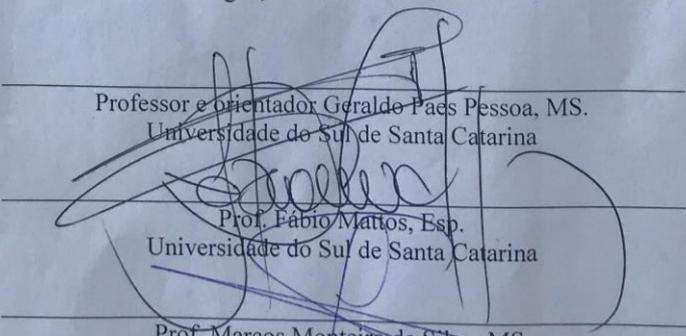
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL:
ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE A LEGISLAÇÃO
TRIBUTÁRIA FEDERAL E A MUNICIPAL**

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi julgado adequado à obtenção do título de Bacharel em Direito e aprovado em sua forma final pelo Curso de Graduação em Direito da Universidade do Sul de Santa Catarina.

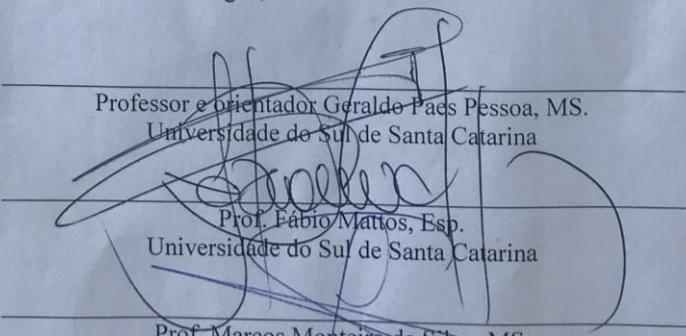
Araranguá, 02 de dezembro de 2019.



Professor e orientador Geraldo Paes Pessoa, MS.
Universidade do Sul de Santa Catarina



Prof. Fábio Mattos, Esp.
Universidade do Sul de Santa Catarina



Prof. Marcos Monteiro da Silva, MS.
Universidade do Sul de Santa Catarina

DIANA CRISTINA MACIEL

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL:
ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE A LEGISLAÇÃO
TRIBUTÁRIA FEDERAL E A MUNICIPAL**

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi julgado adequado à obtenção do título de Bacharel em Direito e aprovado em sua forma final pelo Curso de Graduação em Direito da Universidade do Sul de Santa Catarina.

Araranguá, 02 de dezembro de 2019.

Professor e orientador Geraldo Paes Pessoa, MS.
Universidade do Sul de Santa Catarina

Prof. Fábio Mattos, Esp.
Universidade do Sul de Santa Catarina

Prof. Marcos Monteiro da Silva, MS.
Universidade do Sul de Santa Catarina

A Helena, luz da minha vida.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, gostaria de agradecer a mim, pois foi com muito esforço que chego, hoje, ao presente trabalho de conclusão de curso. Foram anos de dedicação, trabalhando, estudando, com família, casa, marido, filha, uma jornada tripla, que apesar de cansativa, foi realizada com muito apoio familiar, ajuda e certo conforto. Nem se compara às jornadas exaustivas que tantas mulheres enfrentam nessa sociedade ainda tão machista e patriarcal, portanto, é com orgulho e gratidão que completo essa fase de minha vida e fortaleço-me a enfrentar tantas outras que estão por vir.

Agradeço também e dedico essa monografia às seguintes pessoas:

Meu companheiro Daniel Lessa, meu maior incentivador, obrigada pelo carinho e compreensão, por não somente acreditar, mas por sonhar os meus sonhos junto a mim.

A minha filha Helena, luz da minha vida, minha maior motivação.

Ao meu pai Sérgio, meu melhor amigo, sem você nada disso seria possível.

A minha mãe Cléa, pelas infindáveis horas de zelo, cuidado e amor, que são inerentes da sua maior virtude que é se doar ao próximo.

Ao meu padrasto e sogra por serem avós incríveis, madrasta pela influência nessa matéria tributária que tanto amo, e ainda, aos meus cunhados, irmãos e avós, sem o companheirismo e dedicação de vocês, não estaríamos aqui.

Em especial, ao meu orientador Geraldo Pessoa, que orientou a presente pesquisa de forma gentil, paciente, sem medir esforços para auxiliar da melhor maneira possível – Saiba que estar ao seu lado durante a graduação foi um prazer e um privilégio.

Aos meus colegas de trabalho, Ângela, Letícia, Carmela, Júnior, Gabriel, Léo, que me acompanharam ao longo desses últimos anos e ajudaram de várias formas.

Agradeço também aos meus colegas de curso, que tornaram a graduação mais leve e prazerosa, em especial: Katiusse, um presente, uma amiga para vida inteira, Nayara pela cumplicidade, Thayse por todo auxílio e ensinamento e Dani pelo companheirismo.

Gratidão a todos os professores ao longo dessa jornada, como bem dizia Paulo Freire “Ensinar não é transferir conhecimento, mas criar as possibilidades para a sua própria produção ou a sua construção”. Em especial ao professor Renan Cioff por ser inspiração na docência e professor Fábio que tanto me auxiliou em dúvidas tributárias.

Finalmente, com todo meu coração, dedico essa monografia ao meu avô João, um pai, que tanto me cuidou a vida inteira, e hoje enfrenta uma luta difícil, a qual venceremos juntos! - Ao Senhor, minha gratidão e amor eternos.

“O correr da vida embrulha tudo. A vida é assim: esquenta e esfria, aperta e daí afrouxa, sossega e depois desinquieta. O que ela quer da gente é coragem” (Guimarães Rosa).

RESUMO

O presente trabalho monográfico busca, a partir da legislação, analisar o contencioso administrativo fiscal no âmbito Federal e no âmbito Municipal de Araranguá/SC, com o objetivo de compará-los, a fim de verificar se a estrutura legislativa é apta para implementar o contraditório e a ampla defesa, visto que, as discussões administrativas colocam pendentes uma parcela significativa de recursos públicos e que o acesso ao contencioso fiscal constitui direito fundamental do contribuinte. Partindo de pesquisa bibliográfica e documental, examina-se a estrutura do processo administrativo fiscal na esfera Federal e no Município de Araranguá para, ao final, a partir do método comparativo dedutivo, concluir que ambas as legislações oferecem instrumentos que asseguram o contraditório e a ampla defesa, no entanto, no âmbito municipal, é necessário um aprimoramento nos mecanismos que asseguram a isonomia, a imparcialidade e, por conseguinte a segurança jurídica.

Palavras-chave: Contencioso. Processo Administrativo Fiscal. Imparcialidade.

ABSTRACT

This monographic study aims at analyze the fiscal administrative litigation in Federal context and Municipal context at the city of Araranguá (SC) in a comparative objective, in order to verify if the legislative structure is able to implement the adversarial principle and legal defense, considering that the administrative discussions lay pendent a significant parcel of the public resources and that the access to the fiscal litigation is the contributor's fundamental right. Based on bibliographic and documentary research, the structure of the fiscal administrative process is analyzed in Federal context and at the city of Araranguá and the conclusion according to the deductive comparative method is that both the legislatures offer tools that assure the adversarial and the legal defense. However, in the municipal context it is necessary to improve the mechanisms that ensure isonomy, impartiality and therefore, legal security.

Key words: Contentious. Fiscal Administrative Process. Impartiality

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Linha do Tempo – Relação Jurídica Tributária	45
Figura 2 – Fluxograma do Processo Administrativo Fiscal Federal.....	57
Figura 3 - Fluxograma do Processo Administrativo Fiscal Municipal	62
Figura 4 - Quadro Comparativo.....	63

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AFRFB – Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CTN – Código Tributário Nacional

CSC – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CSRF – Câmara Superior de Recursos Fiscais

DRF – Delegacia da Receita Federal

DRJ – Delegacia da receita Federal de Julgamento

MF – Ministério da Fazenda

PAD – Processo Administrativo

PAF – Processo Administrativo Fiscal

PGM – Procuradoria Geral do Município

RI – Regimento Interno

RFB – Receita federal do Brasil

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
2	SISTEMAS ADMINISTRATIVOS	16
2.1	EVOLUÇÃO HISTÓRICA	16
2.2	CONCEITO	18
2.2.1	Sistema francês ou contencioso administrativo	19
2.2.2	Sistema inglês ou sistema de jurisdição una	20
2.3	SISTEMA ADMINISTRATIVO BRASILEIRO	20
2.4	PROCESSO ADMINISTRATIVO	21
2.5	PRINCÍPIOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	22
2.5.1	Igualdade, impessoalidade e isonomia	23
2.5.2	Legalidade e devido processo legal	23
2.5.3	Finalidade e interesse público	24
2.5.4	Motivação	24
2.5.5	Razoabilidade e proporcionalidade	24
2.5.6	Moralidade	25
2.5.7	Ampla defesa e contraditório	25
2.5.7.1	Existência de um rito previsto em lei	26
2.5.7.2	Previsão de comunicação dos atos processuais	26
2.5.7.3	Julgamento por julgador imparcial e motivação da decisão	27
2.5.7.4	Recorribilidade das decisões	27
2.5.8	Segurança jurídica	27
2.5.9	Eficiência	28
2.5.10	Informalidade	28
2.5.11	Oficialidade	29
2.5.12	Verdade material	29
2.5.13	Duplo grau de jurisdição administrativa	29
3	CRÉDITO TRIBUTÁRIO	30
3.1	RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA	31
3.1.1	Hipótese de incidência	32
3.1.2	Fato gerador	32

3.1.3 Obrigação tributária	33
3.2 CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	34
3.3 LANÇAMENTO	35
3.3.1 Modalidades de lançamento	41
3.3.1.1 Lançamento de Ofício	42
3.3.1.2 Lançamento por declaração	43
3.3.1.3 Lançamento por homologação	44
3.4 REPRESENTAÇÃO RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA.....	45
4 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL E MUNICIPAL	46
4.1 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL.....	47
4.1.1 Primeira instância administrativa	49
4.1.2 Segunda instância administrativa	51
4.1.2.1 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF	52
4.1.2.2 Dos recursos submetidos à segunda instância	54
4.1.2.3 Das decisões em segunda instância administrativa	55
4.2 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL NO MUNICÍPIO DE ARARANGUÁ/SC58	
4.2.1 Primeira instância administrativa fiscal municipal	59
4.2.2 Segunda instância administrativa fiscal municipal	60
4.3 ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE A LEGISLAÇÃO FEDERAL E MUNICIPAL	63
5 CONCLUSÃO	65
REFERÊNCIAS	71

1 INTRODUÇÃO

No contexto do processo administrativo fiscal, que se desenvolve junto à Administração Tributária, a resolução dos conflitos entre o contribuinte e a Administração é denominada de contencioso administrativo fiscal.

Em dezembro de 2018, segundo dados da Receita Federal (2018, p. 3), os créditos pendentes de algum julgamento administrativo representavam 1,11 trilhões de reais.

Os números representam uma parcela expressiva de recursos públicos indispensáveis à realização dos direitos básicos, discriminados na carta política nacional.

A Constituição brasileira não distinguiu entes políticos para efeito da observância do contraditório e da ampla defesa no processo administrativo, conforme prevê o inciso LV do artigo 5º, e, tendo em vista que o município também goza de autonomia no contexto do regime federativo brasileiro, optou-se por escolher o Município sede do nosso curso de Direito para verificar se também é observada, na mesma amplitude, a determinação constitucional.

Logo, o objeto da pesquisa será a legislação que regula o processo administrativo fiscal federal e do Município de Araranguá para aferir se a estrutura legislativa posta é apta para implementar o contraditório e a ampla defesa.

Dentro desse cenário, a presente pesquisa visa abordar a legislação que rege os processos administrativos fiscais no âmbito Federal e Municipal de Araranguá, a fim de informar a estrutura de julgamento e averiguar se há cumprimento dos princípios norteadores dessa relação.

O Estado utiliza-se da arrecadação de tributos para custear as necessidades públicas e cumprir com a função social estabelecida pela Constituição Federal. Logo, a todo instante, acontecem relações jurídicas tributárias, nas quais, a partir de uma previsão legal, o sujeito passivo realiza o fato gerador e enseja sobre si uma obrigação que, por meio do devido lançamento, tornar-se-á um crédito tributário.

Ao se deparar com a notificação de lançamento tributário, o contribuinte pode impugnar a imposição do fisco, pois lhe é assegurado o acesso à esfera administrativa, juntamente com as garantias do contraditório, da ampla defesa, da produção probatória, dos princípios e dos procedimentos inerentes ao processo administrativo fiscal.

No entanto, diante do exposto, percebe-se que, ao manifestar defesa em relação à pretensão arrecadatória do Estado pela via administrativa, o contribuinte recorre, no âmbito federal, para quem? E no âmbito municipal? Ambos possuem órgãos julgadores distintos daqueles que efetivaram o lançamento do crédito tributário? Há respeito ao princípio da imparcialidade no que tange aos julgados?

A partir dessas considerações, visa-se analisar a ocorrência do processo administrativo fiscal com base na legislação vigente, que rege os procedimentos pertinentes ao mesmo, discorrendo sobre a estrutura dos órgãos julgadores na esfera federal e no Município de Araranguá. Com o intuito de observar se há distinção entre o órgão lançador e o órgão julgador, qual a relação estabelecida entre ambos e se há, de fato, respeito aos princípios norteadores do processo administrativo fiscal.

De suma importância faz-se o estudo em questão, pois os créditos tributários são fundamentais para a estrutura do Estado, visto que são recursos indispensáveis para a manutenção do serviço público. Contudo, a prerrogativa de impugnação face às imposições tributárias é também uma garantia constitucional concedida ao contribuinte, portanto ela deve estar em conformidade com os preceitos legais, assegurando segurança jurídica aos interessados.

Para tanto, o presente estudo pretende comparar a legislação que rege o contencioso administrativo fiscal tributário no âmbito federal e no âmbito municipal, mais precisamente no município de Araranguá/SC, com o objetivo de verificar se ambas estão preparadas para garantir a imparcialidade dos julgamentos.

A monografia será elaborada, principalmente, através da pesquisa bibliográfica, mediante publicações periódicas on-line e impressas, dissertações, artigos científicos e livros. Será também utilizada a pesquisa documental, visto que, por explorar toda a base do processo administrativo fiscal, faz-se necessária a utilização de legislação e de jurisprudências. Além disso, utilizar-se-á o método comparativo a fim de auferir o objeto final da pesquisa que é confrontar o procedimento nas duas esferas.

Sobre o método comparativo, entende Bloch (1991 *apud* SCHNEIDER, SCHIMITT, 1998, p. 33) que o mesmo está “[...] relacionado à identificação das similitudes entre os fenômenos, e um momento contrastivo, no qual são trabalhadas as diferenças [...]”.

Ao adotar o método comparativo na análise de entes políticos distintos, o pesquisador deve estar preocupado em encontrar a identidade que os une e as diferenças

estruturais entre eles. No que concerne à legislação do Processo Administrativo, e tendo em vista que ambos os entes não estão hierarquizados na Federação, é possível a comparação entre os marcos regulatórios, uma vez que a identidade entre ambos está na aplicação do contraditório e da ampla defesa, de observância comum para cada um deles.

O estudo terá início com a abordagem dos sistemas administrativos, apresentando a evolução histórica dos mesmos, suas espécies e aplicação atual no Brasil. Destarte, de forma fundamental, serão expostos os princípios norteadores da relação contenciosa fiscal.

A segunda fase da presente monografia aborda a relação jurídica tributária, necessária à imposição de obrigação, os elementos integrantes da mesma e a constituição do Crédito Tributário.

Depois de discorrer sobre a base teórica, o terceiro capítulo explana, através da legislação vigente, acerca do processo administrativo fiscal no âmbito federal e municipal, respectivamente. Aborda, para tanto, a estrutura organizacional dos órgãos competentes, o duplo grau de jurisdição e os processos decisórios de ambas as esferas, para, ao final, analisar, comparativamente, o contencioso administrativo fiscal tributário municipal e federal.

2 SISTEMAS ADMINISTRATIVOS

2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA

Segundo Meirelles (1998, p. 51), o impulso inicial para o nascimento dos sistemas administrativos ocorreu no século XVIII, juntamente com as ideias fundamentais da revolução francesa e da tripartição dos poderes. Nesse período, vigorava, na França, como regime político, o Absolutismo, no qual o poder estava centralizado na figura do rei.

A sociedade francesa, segundo Olivieri (2015, p. 1), naquele momento, dividia-se em três Estados, sendo que o primeiro era formado por bispos e pelo alto clero, o segundo pela nobreza, cujos integrantes detinham altos cargos militares e funções jurídicas, e o terceiro Estado era o mais variado deles, pois contava, ainda, com uma parte alta burguesa, que, na época, seriam os banqueiros, os empresários e os grandes comerciantes, abrangendo, também, as camadas menos afortunadas da sociedade, dentre as quais encontravam-se os camponeses e a servidão.

Nesse regime político, segundo o autor, competia ao rei administrar e distribuir privilégios, que comumente eram destinados ao primeiro e ao segundo Estado. O rei usufruía dos luxos do alto cargo e a ele também competia a guarda dos tribunais, que, com frequência, condenavam seus desafetos e opositores. Contudo, o recebimento e a administração dos tributos arrecadados ficavam sob a responsabilidade dos nobres que, dotados de prerrogativas e de isenções com relação aos pagamentos, exploravam e administravam todos os valores recebidos do terceiro Estado (OLIVIERI, 2015, p. 1).

No entender de Bigeli (2015, p. 1), diante da má administração dos recursos recebidos, a recusa da nobreza em partilhar dos deveres sociais, originário do endividamento Francês em decorrência da derrota para Inglaterra na guerra dos sete anos e ainda de uma série de circunstâncias políticas e sociais, eclodiram movimentos e protestos demonstrando a insatisfação com o cenário político vivenciado.

O mesmo autor afirma, ainda, que historiadores recentes chamam o período de a “era da revolução democrática” por não se tratar de um evento único francês. Sendo a Revolução Francesa a de maior dramaticidade e que, certamente, revolucionou diversos

aspectos no mundo, espalhando seus ideais e contribuindo para a formação democrática, conhecida atualmente.

Influenciados pela obra de Montesquieu, “*L’Espiti des Lois*” (1748)¹, em 1789 ocorre a separação dos poderes, o que representou uma verdadeira revolução do Direito Público Francês. Ao proclamarem tal divisão, os poderes deixam de centralizar-se nas mãos do monarca, para existirem conforme seus órgãos e funções. Restando, assim, na tripartição dos poderes conhecida nos dias de hoje, os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário (ALVES, 2007, p. 1).

Com relação à influência da obra citada, afirma Montesquieu (1987, p. 168) que “Tudo estaria perdido se o mesmo homem, ou o mesmo corpo dos principais ou dos nobres, ou do povo, exercesse os três poderes: o de fazer as leis; o de executar as resoluções públicas; e o de julgar os crimes ou as querelas entre os particulares”. Essa teoria influenciou todo o atual sistema político e social do país e está estruturalmente ligada ao contencioso administrativo atual, onde o administrado tem o direito a uma intervenção efetuada por uma estrutura distinta daquela que lhe imputou algo.

Ainda sobre a concepção da tripartição dos poderes, Justen Filho (2016, p. 34) afirma que

Existem três funções estatais, que são a administração, a legislação e jurisdição. Cada uma dessas funções é atribuída a um Poder distinto. Assim, o Poder Judiciário é investido da competência jurisdicional, o Poder Legislativo é titular da competência legislativa ou legiferante e o Poder Executivo desempenha a competência administrativa executiva.

A partir da tripartição dos poderes, a atuação dos Estados, em especial na administração dos recursos públicos, deixou em evidência a necessidade de controle da atuação administrativa, fazendo surgir, no entender de Di Pietro (2013, p. 2), já na fase do Estado moderno, o ainda incipiente direito administrativo, juntamente com outros ramos do Direito Público e com a construção do Estado de Direito sob os fundamentos do princípio da legalidade, no intuito de garantir os direitos individuais, não somente entre particulares, mas também entre esses e o Estado.

¹ *Do Espírito das Leis*, publicado em 1748, é o livro no qual Montesquieu elabora conceitos sobre formas de governo e de exercícios da autoridade política que se tornaram pontos doutrinários básicos da ciência política.

Assim, as mesmas razões que originaram a repartição dos poderes e a necessidade de controlar quem controla, estipularam um sistema de freios e contrapesos, o qual dispõe que os Poderes se controlam mutuamente, ou seja, a atuação do Executivo está sob tutela do Legislativo, enquanto a atuação de ambos pode estar submetida ao Judiciário (ALVES, 2007, p. 1).

Nesse contexto, entre a tripartição dos poderes e a necessidade de construir um caminho entre a autoridade administrativa e o administrado, Meirelles (1998, p. 52) afirma que

Na França, após a Revolução (1789), a tripartição das funções do Estado em executivas, legislativas e judiciais veio ensejar a especialização das atividades do governo e dar independência aos órgãos incumbidos de realizá-las. Daí surgiu a necessidade de julgamento dos atos da Administração ativa, o que inicialmente ficou a cargo dos Parlamentos, mas posteriormente reconheceu-se a conveniência de se desligar as atribuições políticas das judiciais. **Num estágio subsequente [sic] foram criados, a par dos tribunais judiciais, os tribunais administrativos.** Surgiu, assim, a Justiça Administrativa, e, como corolário lógico, se foi estruturando um Direito específico da Administração e dos administrados para as suas relações recíprocas. Era o advento do Direito Administrativo (grifo nosso).

Nesse ínterim, a necessidade da resolução dos litígios entre a Administração Pública e o cidadão desafiava a existência de procedimentos céleres e resolutivos, pois somente a atuação jurisdicional não supria as demandas do controle administrativo. O que permite distinguir a existência de sistemas de procedimento judicial e sistemas de procedimento administrativo. Logo, surgem os tribunais administrativos com a intenção de aproximar o administrado da administração, estruturando-se o contexto do Direito Administrativo (ALVES, 2007, p. 1).

2.2 CONCEITO

Ao falar em sistemas de controle administrativos, também denominados de mecanismos de controle, tem-se um regime adotado pelo Estado para comando de legalidade e legitimidade dos atos administrativos. Segundo Meirelles (1998, p. 53),

Por sistema administrativo, ou sistema de controle jurisdicional da Administração, como se diz modernamente, entende-se o regime adotado pelo Estado para a correção dos atos administrativos ilegais ou ilegítimos praticados pelo Poder Público em qualquer dos seus departamentos de governo.

Dentre esses sistemas, em que pese a relevância do controle judicial, o objeto do trabalho restringir-se-á àquele estabelecido por meio dos tribunais de julgamento do contencioso administrativo, destacando-se a existência de dois sistemas, que segundo Reis (2018, p. 1) denominam-se como **sistema inglês**, conhecido também por sistema de jurisdição una ou sistema de monopólio de jurisdição, e **sistema francês**, também chamado de contencioso administrativo ou, ainda, de sistema da dualidade de jurisdição (REIS, 2018, p. 1).

2.2.1 Sistema francês ou contencioso administrativo

O Sistema Francês ou Contencioso Administrativo, segundo Meirelles (1998 p. 53), foi criado e desenvolvido na França e elaborado no intuito de submeter os atos do Poder Público a um julgamento efetuado por um órgão específico, desenvolvido exclusivamente para essa finalidade, diverso do Poder Judiciário.

O sistema caracteriza-se pela divisão da função jurisdicional entre o Poder Judiciário e o Administrativo, onde o Judiciário fica incumbido de analisar questões comuns, e, ao Administrativo, fica o encargo de julgar as causas em que subsista o interesse do Poder Público. Fundamental salientar que as decisões proferidas pelos tribunais administrativos, nesse sistema, não podem ser revisadas pelo Poder Judiciário (REIS, 2018, p. 1).

Sobre contencioso administrativo e jurisdição administrativa, Trotabas afirma que

Entende-se por contencioso administrativo o conjunto de litígios que podem resultar da atividade da Administração. O contencioso administrativo é, pois, mais amplo que a jurisdição administrativa, porque, **se a maior parte dos litígios suscitados pela atividade da Administração Pública são levados diante da jurisdição administrativa, apenas alguns litígios são levados diante da jurisdição judiciária** - Entende-se por jurisdição administrativa o conjunto de tribunais grupados sob a autoridade do Conselho de Estado. A jurisdição administrativa se distingue, assim, da jurisdição judiciária, isto é, dos tribunais grupados sob a autoridade da Corte de Cassação (1957 *apud* MEIRELLES, 1998, p. 53, grifo nosso).

No referido sistema, a competência de julgamento Judiciária e Administrativa são distintas, não influenciando uma sobre a outra. Segundo Meirelles (1998, p. 54), a Constituição Francesa de 1791 expressou que “os tribunais não podem invadir as funções administrativas ou mandar citar, para perante eles comparecerem, os administradores, por atos funcionais”. Logo, restou demonstrado que era vedado ao judiciário influir de qualquer forma sobre os

litígios que versavam sobre a administração pública, sistema que continua vigente na Constituição Francesa atual.

2.2.2 Sistema inglês ou sistema de jurisdição una

Também chamado de sistema de monopólio de jurisdição, sua principal característica está no fato de que toda demanda pode ser submetida à apreciação do Poder Judiciário, pois ele é o titular da função jurisdicional. Assim ratifica Moraes (2005, p. 88), afirmando que “o sistema de jurisdição única, também conhecido por sistema judiciário ou inglês, tem como característica básica a possibilidade de pleno acesso ao Poder Judiciário, tanto nos conflitos de natureza privada, quanto nos conflitos de natureza administrativa”.

Logo, diferentemente do sistema francês, mesmo que uma lide já tenha sido julgada em sede administrativa, ela poderá ser colocada ao crivo do Poder Judiciário. Tal sistema originou-se na Inglaterra e logo foi disseminado para os Estados Unidos, para a Bélgica, para o México, para o Brasil, dentre outros países (REIS, 2018, p. 1).

2.3 SISTEMA ADMINISTRATIVO BRASILEIRO

Desde a República, prevaleceu no Brasil o sistema de jurisdição única, mesmo com algumas normas tendo sido introduzidas ao longo da história, como no caso da emenda Constitucional nº 7/77, que possibilitou a criação de dois contenciosos administrativos o que, segundo Marinela (2015, p. 61), na prática, nunca aconteceu, uma vez que a Constituição Federal de 1988 restabeleceu o controle judiciário de forma consistente, afastando quaisquer formas aplicadas anteriormente.

Tal sistema, já conceituado, separa o Poder Executivo do Poder Judiciário, ou seja, os interesses deverão, caso haja inconformismo, ser submetidos a uma única jurisdição conclusiva: o Poder Judiciário (MEIRELLES, 1998, p. 58).

Ao tratar do acesso à justiça, há de se verificar o princípio da inafastabilidade da jurisdição, garantido pelo artigo 5º inciso XXXV da Constituição Federal de 1988, que diz que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito” (BRASIL, CRFB, 2019). Dele reflete o entendimento de que não há interesse que não possa

ser avaliado pela esfera jurisdicional, mediante o monopólio da jurisdição que contém o Poder Judiciário.

No entanto, Machado (2018, p. 48) afirma que, como exceção à regra de apreciação pelo Judiciário, podem ser apresentadas as decisões expressas pelo juízo arbitral² ou, ainda, a decisão que dirimiu processo administrativo e dela decorreu resolução desfavorável à Administração, isso significa dizer que, quando a própria Administração for sucumbente, ela não poderá recorrer ao Judiciário, somente o administrado poderá fazer isso.

2.4 PROCESSO ADMINISTRATIVO

O processo administrativo é uma das vias que garantem o acesso do cidadão à Administração Pública.

Segundo Meirelles (1998, p. 559), toda atuação interna pode ser chamada de “processo”, independentemente de sua natureza. Portanto, é necessário ressaltar que existem os processos administrativos que tratam do contencioso em si e processos considerados meros expedientes.

Nesse sentido, afirma Machado (2018, p. 75) que

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

O processo Administrativo, pertinente a esta pesquisa, é aquele que, mediante procedimento, busca a solução para um conflito existente entre a Administração Pública e o administrado, onde os mesmos figuram, respectivamente, na posição de fisco e na contribuinte. Portanto, faz-se objeto da presente monografia, o PAF - Processo Administrativo Fiscal, que vai apurar o contencioso existente entre os litigantes.

² Conforme Pinheiro (2015, p. 1), a arbitragem é um meio de solucionar um conflito sem recorrer ao Poder Judiciário. Nessa modalidade, os interessados escolhem um terceiro imparcial, chamado de “árbitro”, que aprecia as alegações apresentadas e profere uma “sentença arbitral”.

Primeiramente, é necessário abordar os princípios norteadores do processo administrativo fiscal.

2.5 PRINCÍPIOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

A Constituição Federal de 1988, a partir da redação do artigo 5º, LV, estende o contraditório e a ampla defesa para além do processo judicial, reconhecendo o processo administrativo no contexto dos direitos fundamentais. Essa disposição trouxe importantes avanços em relação à redação da Constituição anterior que não o contemplava na mesma magnitude.

Sobre o PAF incidem diversos princípios que visam a cumprir seu fiel papel de nortear os processos administrativos, os regimentos que o guardam, os órgãos que o tutelam e as decisões que serão sob eles proferidas (FERRAZ; DALLARI, 2012, p. 80).

Princípios são fundamentos, uma espécie normativa e, também, uma forma de orientação que visa a conduzir a tomada de decisão quando se exige uma interpretação extensiva do aplicador do direito. Alguns desses princípios, no âmbito federal, podem ser encontrados, expressamente, na Lei nº 9.784/99, em seu art. 2º, sendo eles: legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa e contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (CASTARDO, 2006, p. 134).

O exposto é ratificado por Ávila (2005 *apud* CASTARDO, 2006, p. 134), quando afirma que

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.

Segundo Lessa (2019, p. 1), os princípios podem ser entendidos como uma norma finalística, porque são aplicados em relação ao caso concreto, representando, necessariamente, a conduta escolhida para dirimir uma situação.

São considerados, ainda, segundo o mesmo autor, como normas prospectivas, isso significa dizer que a sua eficácia está relacionada à sua aplicação evolutiva, com resultado imediato, produzindo, por conseguinte, todos seus efeitos. A utilização dos princípios também procura complementar lacunas, orientar a execução normativa, pesando o estado das coisas presentes e os resultados que possam decorrer de suas aplicações (LESSA 2019, p. 1).

Logo, para que seja visualizado o entendimento da correta funcionabilidade do processo administrativo fiscal e com intuito de responder às questões suscitadas pela presente pesquisa, faz-se necessária uma abordagem dos princípios norteadores um a um.

2.5.1 Igualdade, impessoalidade e isonomia

No que tange ao quesito da igualdade, o princípio refere-se ao fato de que as partes devem estar em pé de igualdade dentro do conflito. Mesmo sendo visível que a Fazenda conta com prerrogativas legais que o administrado não obtém, pois, nos processos administrativos, em regra, o Estado é parte e juiz ao mesmo tempo, essa desigualdade deve estar compensada por uma atuação completamente neutra na condução do processo e no julgamento que será proferido em sede deste, tendo como base o princípio norteador da igualdade entre ambas as partes (FERRAZ; DALLARI, 2012, p. 84).

2.5.2 Legalidade e devido processo legal

O princípio da legalidade manifesta que tanto a interposição quanto os caminhos que percorrem o processo administrativo devem estar em conformidade com o que dispõe a legislação inerente ao mesmo. A administração não pode operar em oposição ou além da medida, ou seja, além do que está previsto em lei. Se não houver atenção à devida predição legal, o processo será nulo (CASTARDO, 2006, p. 134).

No que tange ao devido processo legal, a Constituição Federal assegura, em seu artigo 5º, inciso LIII, “que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” (BRASIL, CRFB, 2019).

Segundo Mello (2002, p. 1), o princípio do devido processo legal tem sua origem a partir da Carta Magna inglesa de 1215, conhecido, nela, por *due process of law*. Desde então, ele tem evoluído, adaptando-se à jurisprudência e a interpretações diversas. Pode-se afirmar que tal princípio é pilar para os demais, visto que ele garante a adoção do procedimento legal com o intuito de garantir que ninguém será prejudicado sem que haja a devida instrução.

Dentro do processo administrativo fiscal, o devido processo legal visa a garantir, ao contribuinte, acesso ao Executivo, para que, mediante procedimento adequado, previsto em lei, possa discutir sua pretensão.

2.5.3 Finalidade e interesse público

O princípio da finalidade pode ser encontrado no artigo 5º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, o qual dispõe que “na aplicação da lei, o juiz deve atender aos fins sociais e a exigência do bem comum” (BRASI, LINDB, 2019). Tem-se compreendido que, se assim está direcionado o processo judicial, o processo administrativo deve também atender tal finalidade (MARQUES NETO, 2004, p. 1).

Em regra, toda lei visa a atender e a cumprir algum fim de interesse público. Logo, os princípios da finalidade e do interesse público convergem em muitos aspectos, pois, pode-se afirmar que o interesse público é o interesse da sociedade e que a finalidade da lei é sempre o cumprimento desses. Cabe, portanto, reforçar, no que tange à legitimidade dos atos praticados pela Administração Pública, no âmbito ou não do processo administrativo fiscal, que não basta que haja o respeito ao devido preceito legal, é necessário ainda, que esse ato tenha cumprido com a finalidade prevista (FERRAZ; DALLARI, 2012, p. 93).

2.5.4 Motivação

É fundamental que os atos e as decisões da Administração Pública sejam devidamente fundamentados e motivados de forma expressa, respeitando o valores fundamentais inerentes aos mesmos (MATTOS, 2016, p. 1). Pois, a partir da motivação será possível determinar se o PAF caminhou de acordo com a finalidade a ser atendida, se ele foi submetido aos preceitos legais vigentes, e ainda, é a partir dela que o contribuinte, na qualidade de recorrente, poderá impugnar o ato pretendido (MARQUES NETO, 2004, p. 1).

2.5.5 Razoabilidade e proporcionalidade

A Razoabilidade diz que o agir estatal deve ser razoável. Esse princípio muito se assemelha com o da proporcionalidade, pois visa ao equilíbrio na tomada de decisões. Um ato

pode ser considerado irrazoável, quando nele não existirem elementos que o amparem (STACHEVSKI, 2015, p. 1).

O princípio da proporcionalidade deve atender à adequação, à necessidade e à proporcionalidade no sentido estrito, que servem como forma de conduzir o processo, de adequar a norma ao caso concreto (ASFORA, 2012, p. 1).

Ambos possuem como finalidade atender e intermediar as relações entre os meios e os fins, logo, devem orientar o comportamento do intérprete e do aplicador da lei.

2.5.6 Moralidade

No entender de Di Pietro (2013, p. 78), a moral administrativa difere da moral geral, pois aquela deve ser sedimentada internamente à Administração, de acordo com os critérios institucionais das atividades a serem exercidas, sendo que serão esses critérios que poderão servir de fundamento para dirimir conflitos entre o agir honesto e o desonesto.

No que tange ao processo administrativo fiscal, o princípio da moralidade o resguarda de atuações arditosas, evitando que decisões previamente acordadas ou estabelecidas sejam tomadas, garantindo a eficácia do princípio da impessoalidade e, ainda, que os procedimentos administrativos fiscais sejam instaurados com a finalidade de coibir, constranger ou suscitar quaisquer posicionamentos prejudiciais a outrem (MARQUES NETO, 2004, p. 1).

2.5.7 Ampla defesa e contraditório

Este valioso princípio é uma garantia fundamental que decorre de um direito trazido pela Constituição Federal em seu art. 5º inciso LV, o qual diz que “Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes” (BRASIL, CRFB, 2019).

Nos ditames utilizados por Castardo (2006, p. 43), o quesito da ampla defesa diz respeito ao fato de o interessado, litigante ou acusado, poder utilizar quaisquer meios de provas admissíveis, com o intuito de materializar seu direito e sua defesa. Com relação ao contraditório, o autor relaciona-o com a possibilidade de os litigantes oporem-se às demandas

do processo. Esse princípio funde-se ao princípio do devido processo legal, pois sem assegurar o contraditório e a ampla defesa, não há que se falar em devido processo legal.

Importante salientar que, na fase inquisitória de investigação, não há que se falar do princípio ora estudado, pois trata-se de uma investigação onde não há, ainda, de fato, uma acusação. Nesse período de averiguações, é bem possível que a autoridade fiscalizadora conclua que não há irregularidade (MACHADO, 2018, p. 36).

Esse princípio estendeu-se do processo judiciário para a seara administrativa, ensejando o real objetivo do contencioso tributário, que é permitir que o contribuinte venha até a Administração Pública e questione os atos proferidos pela mesma.

Contudo, cabe salientar que exercer o contraditório e a ampla defesa não é somente manifestar-se nos autos do processo administrativo fiscal, mas sim, ter a possibilidade de influenciar no convencimento do julgador.

Segundo Castardo (2006, p. 43), para que haja eficácia dos princípios do contraditório e da ampla defesa, são necessários alguns elementos. São esses que serão analisados nos próximos itens, com base no autor em comento.

2.5.7.1 Existência de um rito previsto em lei

Significa dizer que, para todo processo, existem procedimentos, atos que precisam ser seguidos e que devem estar definidos de forma clara, de tal forma que os litigantes possam valer-se dos meios recursais e das formas de impugnação previstas.

2.5.7.2 Previsão de comunicação dos atos processuais

Esse elemento essencial, segundo Castardo (2006), diz respeito à ciência do atos que estão ocorrendo durante o processo, ou seja, é necessário que os litigantes sejam informados, notificados, para que, assim, tenham conhecimento de qualquer fonte que possa influir no resultado da lide e, primordialmente, para que esses tenham conhecimento das provas produzidas.

2.5.7.3 Julgamento por julgador imparcial e motivação da decisão

Não é porque se trata de um processo administrativo, que não é necessário averiguar e zelar para que a decisão desse conflito seja isenta de posicionamentos e de interesses pessoais. A imparcialidade do julgador é fundamental para um resultado justo, logo deve ser suscitada sempre que haja uma questão de suspeição ou de impedimento.

No mais, as decisões proferidas devem estar devidamente fundamentadas, de forma clara e concisa para que os litigantes possam compreender e, se assim for o caso, possam recorrer do resultado.

2.5.7.4 Recorribilidade das decisões

Assim como foi anteriormente mencionado, devem existir meios de recorribilidade das decisões preferidas dentro do processo administrativo para que elas possam ser averiguadas. Castardo (2006, p. 137) ratifica, afirmando que “considerando-se a falibilidade humana e a tendência natural do ser humano de não se conformar com as decisões em uma única instância, fazem-se necessário meios de recursos para a revisão ou reforma da decisão”.

2.5.8 Segurança jurídica

O princípio da segurança jurídica, conforme menciona Machado (2018, p. 35), refere-se à atribuição de uma predição das relações. Para o autor,

No âmbito do processo tributário de uma maneira geral, o princípio da segurança dá fundamento à existência de prazos para a realização de procedimentos de fiscalização, de prazos de decadência do direito de a Fazenda Pública lançar tributos que considera devidos, de prazos para a interposição de recursos, da preclusão e da coisa julgada etc. (MACHADO, 2018, p. 35).

Portanto, a segurança jurídica está no cumprimento da norma, onde os interessados, a partir dela, poderão prever quais atos podem ou não ocorrer, tendo acesso aos prazos e aos elementos processuais.

Observa-se, também, a efetivação da segurança jurídica quando há o cumprimento dos demais princípios que fundamentam o exercício da Administração Pública (ASFORA, 2012, p. 1).

2.5.9 Eficiência

Segundo Asfora (2012, p. 1), com intuito de que seja assegurada a justiça processual, a Administração Pública deve atuar de forma eficiente, isso significa dizer que ela deve utilizar-se dos melhores instrumentos e de uma forma célere, para que, por exemplo, dentro de um processo administrativo fiscal a demora não seja tamanha, a ponto de que se perca o objeto em questão. A mesma autora ainda salienta

O princípio da eficiência é o dever administrativo de razoável atuação e se concretiza pelo cumprimento dos prazos legalmente determinados. Dessa forma, a Administração Pública tem o dever de seguir os prazos estabelecidos na lei para o processo administrativo. No entanto, pode ocorrer dilação desse prazo quando houver motivo que justifique a demora na decisão (ASFORA, 2012, p. 1).

Portanto, a base da eficiência está também ligada às normas que regem a economia processual e os prazos estabelecidos por ela.

Segundo Chiavenato (1993, p. 238), “a eficiência não se preocupa com os fins, mas simplesmente com os meios. O alcance dos objetivos visados não entra na esfera de competência da eficiência; é um assunto ligado à eficiência”. Isso significa dizer que eficiência distingue-se de eficácia, pois a eficiência está ligada ao processo e a eficácia ao resultado. Logo, entende-se que eficiente é quem desenvolve mais processos com menos recursos.

2.5.10 Informalidade

Dentro do processo administrativo, não existem grandes formalidades, em suma, tratam-se de procedimentos com uma maior simplicidade. Conforme afirma Castardo (2006, p. 135), “satisfeitas às duas premissas basilares, certeza jurídica e segurança processual, haverá satisfação para o prosseguimento”. Segundo o autor, tal princípio não se entende por absoluto, pois se houver, em determinado ato, a exigência de algum requisito, fugirá, então, à regra da informalidade. Para tanto, a fim de favorecer o particular e até mesmo para ampliar o acesso do cidadão ao instituto, não há, em regra, exigência de capacidade postulatória, isso significa dizer que ingressar com um processo administrativo não requer que seja o mesmo postulado por um advogado.

2.5.11 Oficialidade

Este princípio, segundo Machado (2018, p. 44), assegura à Administração Pública o poder de ação, isso significa que, como autoridade administrativa, ela tem autonomia para “agir de ofício”, ou seja, iniciar, desenvolver e findar seus atos ou procedimentos. Logo, pode-se concluir que, apesar de algumas questões serem suscitadas pelo particular, a Administração Pública também poderá, por iniciativa própria, impulsionar ou concluir algum processo, mesmo sem haver provocação.

2.5.12 Verdade material

Para Carvalho Filho (2015, p. 1016), esse princípio decorre da busca pela verdade real, isso significa dizer que há uma necessidade de conhecer os fatos em sua concretude e não apenas os argumentos e materiais que se encontram presentes no processo. Diferentemente, portanto, do que se tem conhecimento em um processo judicial, onde o julgador vai analisar a verdade formal, que se encontra nos autos. O autor afirma, ainda, que, nos processos administrativos, a autoridade tem liberdade para buscar o conteúdo probatório, a fim de alcançar o resultado da questão que está sendo versada.

2.5.13 Duplo grau de jurisdição administrativa

O duplo grau de jurisdição é o direito que tem a pessoa que se encontra insatisfeita com a decisão proferida de impugnar tal resultado diante de outro julgador, em tese, com maior amplitude de conhecimento (MACHADO, 2018, p. 55).

Porém, esse princípio não se encontra expresso na Carta Magna, mas é possível encontrá-lo, implicitamente, em outros diplomas, tal como nos artigos que versam sobre o devido processo legal e a ampla defesa, uma vez que é destes que decorre o direito que o interessado tem de defender-se de atos e de julgamentos proferidos em sede administrativa, ou seja, de recorrer dos resultados obtidos.

3 CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Tratar de crédito tributário vai além dos conceitos estabelecidos pela norma, pois, segundo Torres (2004, p. 3), o mesmo decorre de uma série de ações do Estado que, na posição arrecadatória, tem como objetivo principal a obtenção de receitas para aplicação nos gastos realizados em prol das necessidades públicas.

Conforme menciona o mesmo autor, “os fins e os objetivos políticos e econômicos do Estado só podem ser financiados pelos ingressos na receita pública”, sendo a arrecadação de tributos a principal fonte destas. Com as receitas, o Estado mantém-se estruturalmente e custeia os serviços públicos que precisam ser prestados, nesse mesmo sentido Torres dispõe, novamente, que “obter recursos e realizar gastos não é um fim em si mesmo. O Estado não tem o objetivo de enriquecer ou de aumentar o seu patrimônio. Arrecada para atingir certos objetivos de índole política, econômica ou administrativa” (2006, p. 5).

Ao tratar de crédito tributário na seara das manutenções dos serviços públicos, de custeio das necessidades e, por conseguinte, do atendimento ao administrado, tem-se, primordialmente, que abordar a indisponibilidade do crédito tributário.

Segundo Parisi (2016, p. 29), a Constituição Federal de 1988 recepcionou muitas das garantias e dos privilégios que estavam dispostos no Código Tributário Nacional, resguardando interesses públicos, e referindo-se, em alguns dispositivos, à supremacia do interesse público. Ao unirem-se esses dois conceitos, surgiu a ideia de indisponibilidade do crédito tributário, isso significa dizer que a indisponibilidade do crédito não se encontra de forma expressa na norma, mas encontra-se nos reflexos da supremacia do interesse público.

Para Parisi (2016, p. 159), justamente por isso, não se pode afirmar que a indisponibilidade do crédito tributário é algo absoluto, pois não advém de uma norma expressa. Mas há de se perceber, pela sua natureza em atender às finalidades públicas, o limiar entre o crédito tributário e os atos de indisponibilidade que circundam em torno deste. Logo, nesse ínterim, juristas e estudiosos acerca do tema, concentram seus fundamentos ao proferir suas decisões, com relação à transação, à mediação e a outros institutos relativos ao Direito Tributário e a suas atribuições.

Schoueri (2018, p. 670-672), no entanto, ressalta que a indisponibilidade do crédito tributário está na norma, quando a mesma afirma que o lançamento é ato vinculado, obrigatório. Argumenta a autora que

Quanto ao dogma da indisponibilidade do crédito tributário, cumpre lembrar que também ele se dobra à lei. O ordenamento tributário permite que, por lei, se chegue até mesmo à remissão do crédito. Se a lei pode autorizar a remissão, com muito maior razão pode permitir a arbitragem. Num e noutro caso, o limite será constatar que a decisão da administração pelo caminho da arbitragem não se dê sem os controles da legalidade: cabe ao legislador descrever as circunstâncias em que caberia a arbitragem. Itens como valor da causa, complexidade da questão, ineditismo do tema ou jurisprudência vacilante poderiam ser critérios para que a decisão da administração se desse motivadamente (SCHOUERI, 2018, p. 670-672).

Dito isto, percebe-se a ligação entre a obrigação de lançamento do crédito tributário e a indisponibilidade, no entanto, nota-se, ainda, que no corpo da lei há desdobramentos que dão margem à compreensão de que a indisponibilidade do crédito não é absoluta.

No que tange à norma em si, ao tratar de crédito tributário, o CTN, em seu artigo 139, dispõe que “o crédito tributário decorre de uma obrigação principal e tem a mesma natureza desta” (BRASIL, CTN, 2019). Logo, entende-se que, a partir do momento em que se concretiza o fato gerador previsto em lei, esse dá ensejo a uma obrigação tributária, no caso, para configuração do crédito tributário, cuja obrigação deve ser principal, ou seja, pecuniária.

3.1 RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

A relação jurídica tributária nada mais é do que a relação entre o Estado e o particular, não apenas no que se refere à ordem de recolher tributos, mas também com relação a obrigações acessórias inerentes à pessoa física ou jurídica. Assim, ratifica Schoueri (2018, p. 474) que “basta ter em mente que além deste, o particular está sujeito ao dever de escriturar livros, preencher formulários, atender a fiscalização etc., para que se compreenda a complexidade da relação assim estabelecida”.

Assim, ao tratar de relação jurídica tributária, tem-se a representação da hipótese de incidência, do fato gerador, da obrigação tributária e do crédito tributário. Essa relação é essencial para a constituição do crédito e para a compreensão da sua exigibilidade.

3.1.1 Hipótese de incidência

Pode-se entender por hipótese de incidência uma previsão abstrata considerada em lei, uma norma que prevê, a partir da efetivação de certos requisitos e elementos, a ocorrência de uma obrigação tributária. É a possibilidade de uma pessoa física ou jurídica, através de um ato, que será denominado fato gerador, concretizar uma hipótese legalmente prevista (FLORENTINO, 2015, p. 1).

3.1.2 Fato gerador

A concretização da hipótese de incidência é chamada de fato gerador, e é, a partir desse momento, que há efetiva possibilidade de constituir o crédito tributário.

O fato gerador é que vai determinar a natureza do tributo instituído. É quando acontece o ato, por parte do sujeito passivo da relação, que é possível averiguar qual o tipo de obrigação que o mesmo ensejou perante aquele contribuinte (SABBAG, 2018, p. 173).

O CTN, o Código Tributário Nacional, conceitua fato gerador em seus artigos:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (BRASIL, CTN, 2019).

No intuito de averiguar a subsunção legal de um fato gerador à devida hipótese de incidência, faz-se necessário o reconhecimento dos aspectos estruturais do mesmo. Assim, Sabbag (2018, p. 178) arrola os seguintes:

- a) **Pessoal:** no que diz respeito ao sujeito passivo e ativo que estão figurando na relação jurídico-tributária;
- b) **Temporal:** momento em que ocorre o ato que enseja o fato gerador. Acerca desse tempo, discorre o CTN que

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável (BRASIL, CTN, 2019).

- c) **Espacial:** diz respeito ao local, ao território em que se dá a ocorrência do fato gerador;

- d) **Material:** definição do cerne da previsão legal;
- e) **Quantitativo:** valores referenciais no que diz respeito à alíquota e à base de cálculo.

Segundo Amaro (2014, p. 302), a natureza do fato gerador não é importante para a incidência de um tributo, nem os impactos advindos dele. Para o autor, isso significa, que tanto os atos eivados de nulidade e até mesmo os atos considerados ilícitos, podem ensejar uma obrigação tributária conforme dispõe o artigo 118 do CTN. Tal preceito decorre da interpretação objetiva do fato gerador, pautado na máxima conhecida por *pecunia non olet*, que significa dinheiro não tem cheiro, ou seja, pouco importa sua natureza.

3.1.3 Obrigação tributária

Segundo Amaro (2014, p. 251), a obrigação tributária estabelece vínculo que impõe ao contribuinte um encargo para com o credor, que, por seu turno, pode, de forma compulsória inclusive, requerer esse encargo a que o contribuinte está sujeito. O mesmo autor, ratifica, afirmando que

Por conseguinte, a obrigação, no direito tributário, não possui conceituação diferente da que lhe é conferida no direito obrigacional comum. Ela se particulariza, no campo dos tributos, pelo seu objeto, que será sempre uma prestação de natureza tributária, portanto um dar, fazer ou não fazer de conteúdo pertinente a tributo. O objeto da obrigação tributária pode ser: dar uma soma pecuniária ao sujeito ativo, fazer algo (por exemplo, emitir nota fiscal, apresentar declaração de rendimentos) ou não fazer algo (por exemplo, não embarçar a fiscalização). É pelo objeto que a obrigação revela sua natureza tributária (AMARO, 2014, p. 252).

No que se refere à obrigação, essa pode ser principal ou acessória. O CTN qualifica as obrigações em seu artigo 113 e parágrafos. *In verbis*:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A **obrigação principal** surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A **obrigação acessória** decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (BRASIL, CTN, 2019, grifo nosso).

Por obrigação acessória, segundo Schoueri (2018, p. 478), pode-se compreender uma série de incumbências jurídicas a serem prestadas ao Estado. Para Chimenti e Pierri, decorrem da legislação tributária, a qual prevê o dever de fazer ou não fazer em função da

fiscalização ou da arrecadação de tributos. Se elas não forem cumpridas, a obrigação acessória poderá virar principal, ao passo que, delas podem decorrer penalidades que serão cobradas com força de tributo, vinculadas a todas as garantias e aos privilégios desse (2012, p. 68).

Por principal, entende-se a obrigação com vínculo patrimonial, ou seja, obrigação pecuniária. E faz-se necessário destacar que abrange tanto os tributos quanto as multas, como foi anteriormente falado, ou seja, mesmo que o artigo 3º do CTN, o qual é responsável por conceituar a figura do tributo, descreva taxativamente que o mesmo não decorre de sanção por ato ilícito, ao falar de obrigação tributária, há uma determinada amplitude, pois engloba tributo e sanção.

Acerca dessa amplitude, Schoueri (2018, p. 479) argumenta que

Ocorre que o legislador complementar quis assegurar-se de que a instituição e cobrança de multas estariam sujeita à mesma rigidez dos tributos. Assim, ao incluir a penalidade pecuniária na obrigação tributária, nada mais houve que remissão da disciplina jurídica da obrigação tributária às penalidades pecuniárias. Igual efeito teria alcançado o legislador complementar se determinasse: “a instituição e cobrança de multas pecuniárias reger-se-á segundo regime jurídico idêntico ao aplicável aos tributos”. Vê-se, daí, que a inclusão das penalidades pecuniárias na “obrigação tributária” em nada compromete o conceito de tributo, revelando-se mera opção de técnica legislativa.

Logo, pode-se observar que, ao praticar o fato gerador, previamente disposto pela norma, há a ocorrência da obrigação tributária. Ao falar em crédito tributário, essa obrigação vinculada deve ser principal, ou seja, deve ensejar sobre o contribuinte o dever de pagar. No entanto, essa obrigação só será declarada quando efetuado o devido lançamento pela autoridade competente (NOVAIS, 2018, p. 270).

3.2 CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Segundo Alexandre (2017, p. 433), para muitos estudiosos do tema, havendo ocorrido o fato gerador já há crédito estabelecido, porém, o autor ressalta que o próprio CTN, ao definir o conceito de tributo, dispõe que o mesmo deve ser instituído através de atividade administrativa plenamente vinculada e, ainda, há de se fazer necessário, para o devido pagamento, que haja a definição dos montantes relacionados ao tributo ou à penalidade vinculada, para que seja então conferida sua exigibilidade.

No que tange ao lançamento como atividade plenamente vinculada ao ente competente, Amaro (2014, p. 330) afirma que o sujeito passivo pratica o fato gerador e dá

ensejo a uma obrigação tributária, porém, mesmo que assim tenha ocorrido, enquanto não houver de fato o ato jurídico por parte do sujeito ativo da relação jurídico tributária, no qual o mesmo, de forma escrita e esclarecida, informe ao contribuinte, por meio de uma notificação, que esse se encontra vinculado a tal obrigação, não há que se falar em crédito tributário.

O mesmo autor ainda ratifica que

Não obstante tenha tido o nascimento da obrigação tributária, com a realização do fato gerador (por exemplo, alguém deter a propriedade de certo imóvel urbano construído), o indivíduo só será compelível ao pagamento do tributo pertinente (IPTU) se (e a partir de quando) o sujeito ativo (Município) efetivar o ato forma previsto em lei, para a determinação do valor do tributo, dele cientificando o sujeito passivo. Antes da consecução desse ato, embora nascida a obrigação tributária, ela está desprovida de exigibilidade (AMARO, 2014, p. 330).

Nesse ínterim, o próprio legislador, ao tratar sobre lançamento, é enfático quando dispõe, no artigo 142 do CTN, que

Art. 142 Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível (BRASIL, CTN, 2019).

Portanto, percebendo que não há que se falar em crédito tributário sem que haja o devido lançamento, é manifesto que averiguar sua ocorrência é medida que se torna fundamental para a presente pesquisa.

3.3 LANÇAMENTO

Para Machado (2018, p. 55), o lançamento é um ato declaratório em que se dispõe a obrigação tributária, porém é constitutivo no que diz respeito ao crédito tributário.

Nesse sentido, o crédito tributário tem seu nascimento vinculado à competência privativa da autoridade administrativa legitimada para realizá-lo, conforme referido artigo 142 do CTN, ao afirmar que somente a autoridade competente pode averiguar se o fato gerador aconteceu e, assim, definir a matéria tributável, indicar os valores exigidos e apontar o sujeito passivo. Por meio de uma notificação escrita com autoridade para tanto. Tal notificação trata-se de um documento que possui caráter de título jurídico abstrato e pode ter sua eficácia preclusa com o decorrer do tempo (MILFONT, 2007, p. 1).

De acordo com Becker (2007 *apud* MILFONT, 2007, p. 1),

A fim de se constatar a efetiva realização da hipótese de incidência é imprescindível a investigação e análise (quantitativa e qualitativa) dos fatos que aconteceram. Uma vez constatada a realização da hipótese de incidência, conclui-se que ocorreu a incidência infalível (automática) da regra jurídica no instante lógico posterior ao acontecimento do último fato, ao acontecer, completou a integralização da hipótese de incidência.

Por sua vez, havendo ocorrido a incidência de regra jurídica tributária [*sic*], é ainda necessário proceder a transfiguração da base de cálculo em uma cifra aritmética e sobre esta calcular a alíquota do tributo.

As supra referidas [*sic*] investigações, análises, conversão em cifra aritmética e aplicação de alíquota, consistem em operações que podem ser simples ou complexas e cuja natureza pode ser psicológica - material ou jurídica. O conjunto destas operações forma o lançamento tributário.

O lançamento é ato que deve estar em conformidade com o princípio da irretroatividade tributária, fundamentado pela Constituição Federal em seu artigo 150, III “a”, o qual reza que é vedado aos entes federativos cobrar tributos com base em fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (BRASIL, CRFB, 2019).

Logo, tendo como fundamento uma relação jurídica tributária, concretizada no plano real, tem-se que, após a realização do fato gerador devidamente previsto em norma tributária como hipótese de incidência, nasce a obrigação tributária de pagar o tributo vinculado. No entanto, para que essa obrigação se torne uma prestação devida e possa ser exigida pelo credor, a medida que se impõe é que haja o devido lançamento pela autoridade administrativa competente, a fim de constituir o crédito tributário, ou seja, de formalizar a ocorrência da obrigação (COSTA, 2018, p. 177).

Cabe lembrar que a natureza do lançamento é bastante polêmica entre teóricos e intérpretes da lei. Segundo Schoueri (2018, p. 595), a corrente majoritária sustenta que somente mediante lançamento é que há concretude com relação ao crédito, enquanto outros afirmam que apenas a concretização do fato gerador e o conseqüentemente ensejo da obrigação tributária já seriam suficientes para constituição do crédito tributário.

No que tange à dicotomia referente à natureza do lançamento do crédito tributário, Carvalho (2019, p. 457) disserta sobre uma perspectiva distinta dos posicionamentos até então explanados. Segundo o autor, o legislador foi incoerente quando distinguiu, no artigo 142 do CTN, o crédito tributário da obrigação tributária, pois, diante da Teoria Geral do Direito, não seria possível separar os dois institutos.

De acordo com o Código Tributário Nacional³, do fato gerador nasce a obrigação tributária, mas somente a partir do lançamento é que há a constituição do crédito tributário. Nesse ínterim, Carvalho (2019, p. 457) questiona: “Que obrigação seria essa, em que o sujeito ativo nada tem por exigir (crédito) e o sujeito passivo não está compelido a qualquer conduta?” e, por conseguinte, posiciona-se, afirmando que “o isolamento do crédito em face da obrigação é algo que atenta contra a integridade lógica da relação, condição mesma de sua existência jurídica”, e ainda ratifica argumentando que

Agora, se o legislador pretendeu dizer que havia um direito subjetivo de exigir a prestação (crédito), mas que o implemento dessa pretensão ficava na dependência de procedimentos ulteriores, o que se pode afirmar é que não utilizou bem a linguagem, provocando dificuldades perfeitamente dispensáveis.

Observando os pareceres no tocante à natureza do instituto do lançamento, a presente pesquisa segue a corrente majoritária, a qual, em conformidade com a norma legislativa, remete ao lançamento o poder de formalizar o crédito tributário, mesmo considerando que a obrigação tenha origem a partir da prática do fato gerador. Dessa forma, também se posiciona Jardim (2011, p. 437), ao afirmar que, “quadra assinalar que o entendimento corrente predica que todos os tributos dependem da edição do ato de lançamento para efeito de serem cobrados”.

Seguindo a linha de raciocínio quanto à natureza do lançamento proposta pela norma tributária, segundo Jardim, (2011, p. 437), o legislador cometeu alguns equívocos com relação ao texto do artigo 142, pois ele afirma ser visível que o lançamento não constitui o crédito, apenas formaliza a obrigação para que, assim, o credor esteja devidamente habilitado a proceder à cobrança. O autor ainda afirma que o lançamento também não é um procedimento administrativo, mas, sim, um ato administrativo. A matéria tributável e os valores que dela decorrem figuram operações extrínsecas do ato administrativo, legalmente fundamentadas em efetuar lançamento e, ainda, o lançamento não seria a via adequada para se propor penalidade. Portanto, o autor afirma que

“adotamos a lição professada por Alberto Xavier, que define lançamento como “o ato administrativo de aplicação da norma tributária material”. A definição apresentada realça o traço de ato administrativo que reveste o lançamento, diferenciando-o de procedimento administrativo, sobre expungir de seu interior as operações tendentes a determinar a matéria tributável e calcular o *quantum debeatur*,

³ Lei nº 5.172, de 25 de outubro 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à união, estados e municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm

as quais são externas ao ato administrativo de lançamento” (JARDIM, 2011, p. 440/441).

Portanto, o lançamento é uma ato vinculado e obrigatório, atribuído exclusivamente à autoridade administrativa, conforme descrito no parágrafo único do artigo 142 do CTN, que confere, ao crédito tributário, obrigação líquida e certa.

Quando for realizar o lançamento, a autoridade competente deverá agir em conformidade com a norma legal e também observar a data do câmbio a ser empregada se for o caso de moeda estrangeira (DUTRA, 2015, p. 47).

O artigo 144 do CTN dispõe que o lançamento deve ser aplicado conforme a lei vigente na época da ocorrência do fato gerador – *tempus regit actu*⁴. Porém, no §1º do respectivo artigo, a norma permite a eficácia retroativa de lei que em seu texto traga novos critérios no processo de fiscalizar ou de apurar, no que se refere às normas de Direito Tributário formal, com exceção à atribuição de responsabilidade a terceiros (COSTA, 2018, p. 180).

O §2º do referido artigo trata de impostos lançados por períodos certos de tempo, aqueles compreendidos em relação a uma situação constante, como o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), o Imposto sobre a Propriedade Rural (ITR) e o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), impostos que incidem sobre a propriedade, onde a data recorrente dos mesmos está estabelecida, na legislação, no dia 1º de janeiro de cada exercício, sendo que, essa data vai determinar qual lei será utilizada para efetuar o lançamento (COSTA, 2018, p. 181).

A partir da efetivação da notificação, julga-se o lançamento como definitivo, passando a não poder sofrer mais alterações. Sobre a ocorrência, o Código Tributário Nacional dispõe de algumas situações excepcionais em que, após a notificação do sujeito passivo, o lançamento poderá ser alterado. Tais situações estão dispostas no art. 145 do CTN, *in verbis*:

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 (BRASIL, CTN, 2019).

⁴ Expressão jurídica latina que significa “o tempo rege o ato”, utilizada para afirmar que os atos serão dispostos em conformidade com a lei vigente ao seu tempo.

A impugnação do sujeito passivo, objeto da presente pesquisa, encontra-se embasada no direito fundamental que assegura o contraditório e a ampla defesa, disposto no artigo 5º, LV, da Constituição Federal de 1988, o qual possibilita, em caso de discordância do sujeito passivo em relação ao lançamento, apresentar sua irresignação mediante manifestação de inconformidade (ALEXANDRE, 2017, p. 443).

Logo, a impugnação é a via legal para se manifestar contra o anseio arrecadatório do Fisco, podendo manifestar-se por meio de processo administrativo ou judicial. Tendo em vista tal direito, o Superior Tribunal de Justiça posicionou-se no seguinte julgamento:

RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TAXA DE SERVIÇO METROLÓGICO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. NOTIFICAÇÃO IRREGULAR. AUSÊNCIA DE PRAZO PARA IMPUGNAÇÃO. NULIDADE DO LANÇAMENTO. DESRESPEITO AO DEVIDO PROCESSO LEGAL, À AMPLA DEFESA E À CONTRADITÓRIO. - A regularidade do lançamento tributário é uma garantia do contribuinte e constitui condição de eficácia do ato praticado pela administração, figurando, em verdade, como pressuposto para a exigibilidade do crédito. - Notificação que não traz prazo para impugnação mostra-se irregular e viola o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório, acarretando a nulidade do lançamento do crédito tributário. Recurso especial improvido. (STJ – REsp: 1227676 PR 2011/0000778-7, Relator: Ministro Cesar Asfor Rocha, Data de julgamento: 02/02/2012, T2 – segunda turma, data da publicação: Dje 10/02/2012) (BRASIL, STJ, 2012).

Assim, essa decisão compreende que é irregular a notificação do lançamento com ausência de prazo para que o sujeito passivo possa, se assim entender necessário, impugnar a ação do Fisco. Como consequência da ausência de prazo expresso, poderá ser considerado nulo o lançamento, pois a abertura do mesmo é condição de eficácia, segundo o STJ.

Nesse sentido, Alexandre (2017, p. 444) afirma que o procedimento pode se dividir na fase oficiosa, a qual encerra a notificação, e na fase contenciosa que ocorre quando, mediante impugnação, o sujeito manifesta irresignação frente ao lançamento, ou seja, o contencioso inicia-se a partir do surgimento de um conflito.

O mesmo autor acrescenta ainda, que a impugnação frente ao lançamento tem como objetivo desfazer ou modificar o que fora realizado, contudo, essa pretensão, solicitada ao órgão responsável, que possui legitimidade administrativa para tanto, pode ser recebida de forma total ou parcial, anulando ou alterando o lançamento respectivamente. Importante, ainda, ressaltar que tal revisão pode agravar a situação, ou seja, o lançamento pode ser modificado em desfavor do contribuinte, logo, percebe-se que não há, no que tange aos processos administrativos fiscais, a proibição da *reformatio in pejus* – que é alteração para

pior, visto que, nessa seara, impera o princípio da verdade material, previsto expressamente, no âmbito federal, pelo Decreto nº 70.235/1972. *In verbis*:

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

[...]

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada (BRASIL, Decreto nº 70.235, 2019).

Portanto, mediante alteração que cause prejuízo ao contribuinte, proceder-se-á a uma nova notificação com nova abertura de prazo, para que, assim seja, dada a devida eficácia ao lançamento.

No que tange ao recurso de ofício, previsto pelo inciso II do artigo 145 do CTN, tem-se que é a situação na qual já houve um primeiro julgamento com decisão desfavorável à Fazenda Pública, sendo que existe a necessidade de remeter essa decisão a uma instância superior. É costumeiramente chamado, pelos doutrinadores, de reexame necessário, remessa necessária ou duplo grau obrigatório. Nos casos dos processos administrativos, onde há decisão de modificação ou de anulação dos valores estabelecidos no lançamento, o processo deverá ser enviado à segunda instância (ALEXANDRE, 2017, p. 445).

Nos casos em que sob o sujeito passivo recaia a decisão desfavorável, o mesmo poderá, também, remeter à segunda instância administrativa a impugnação e, nesses casos, será denominada de recurso voluntário. Tal tema será melhor explanado no próximo capítulo.

Ainda no que diz respeito às possibilidades de alteração do lançamento, há que se fazer menção ao inciso III do artigo 145 do CTN, o qual prevê a iniciativa de ofício da autoridade administrativa. Sobre o tema, Novais (2018, p. 348) afirma que, quando for necessária a correção de alguma ilegalidade que possa trazer nulidade ao ato administrativo, poderá ser realizada de ofício, ou seja, por iniciativa da própria autoridade administrativa competente, contudo, antes que seja realizada a notificação do contribuinte.

Destarte, o ordenamento jurídico não possibilita a revisão de um lançamento fundamentado na adoção de novos critérios pela autoridade administrativa competente, assim expressa o Código Tributário Nacional ao prever que

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência [*sic*] de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução (BRASIL, CTN, 2019).

Para visualizar tal situação, Novais (2018 p. 349) apresenta o exemplo de um produto que era tributado como brinquedo e que, devido a alterações normativas, passou a ser considerado como um artesanato doméstico. Segundo o autor, aqueles lançamentos devidos ao fato de o produto ser considerado como brinquedo não poderão ser revisados sob fundamento de se enquadrarem em uma nova classificação. Assim, diz a súmula 227 do Tribunal Federal de Recursos que “a mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento” (BRASIL, TFR, 1986).

Isto posto, cumpre salientar que os lançamentos nem sempre ocorrem da mesma forma, havendo distinção entre o formato com que podem acontecer e como se adequam aos mais variados tributos.

3.3.1 Modalidades de lançamento

Segundo Amaro (2014, p. 351), o Código deliberou que o lançamento é um ato/procedimento que compete apenas à autoridade administrativa, no entanto, cabe salientar que é possível identificar três formas distintas de proceder com a sua efetivação, essa distinção ocorre a partir da colaboração do contribuinte na atividade da autoridade administrativa fiscal e pode ser:

- a) **Lançamento de ofício:** o ato fica sob responsabilidade do fisco, não há colaboração do contribuinte nessa modalidade;
- b) **Lançamento por Declaração:** Aqui há uma atividade conjunta entre fisco e contribuinte;
- c) **Lançamento por Homologação:** Há aqui, uma maior colaboração do contribuinte.

A seguir, nos próximos itens, tem-se uma abordagem mais detalhada de cada modalidade.

3.3.1.1 Lançamento de Ofício

Nessa modalidade de lançamento, segundo Shoueri (2018, p. 610), a apuração dos valores fica sob o encargo da administração e, por conseguinte, a notificação do sujeito passivo, sem que haja participação do contribuinte. Trata-se de modalidade prevista pela lei ou que ocorre quando houver algum erro, por parte do contribuinte, nas outras modalidades de lançamento.

O Código Tributário Nacional dispõe sobre os lançamentos de ofício, prevendo que

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

I - quando a lei assim o determine;

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

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

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

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

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

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

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

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

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública (BRASIL, CTN, 2019).

Apesar de poucos tributos serem lançados dessa forma, sem que haja efetiva contribuição do sujeito passivo, é importante destacar que quaisquer tributos podem ocorrer de tal maneira, visto que, se um tributo, que originalmente deveria ser lançado por outra modalidade, vier a ser realizado de forma incorreta ou com valores indevidos, a autoridade administrativa irá proceder, de forma oficiosa, aos devidos lançamentos.

Percebe-se, então, que o artigo 149 aborda dois tipos de lançamentos de ofício: a) os **lançamentos de ofício propriamente ditos**, que dizem respeito às situações em que o fisco já dispõe das informações necessárias para composição e, por conseguinte, efetuação do lançamento e; b) E os **lançamentos em face da revisão efetuada pelo fisco**, os quais

decorrem, em regra, de alguma irregularidade que resultou em pagamento indevido, fazendo com que o Fisco precise lançar os valores corretos. Cabe aqui salientar que existem prazos para que esse lançamento ocorra (CASSONE; ROSSI; CASSONE, 2017, p. 29).

3.3.1.2 Lançamento por declaração

Nessa modalidade de lançamento, há a contribuição, em parte, do sujeito passivo, que precisa declarar o fato gerador, sem necessariamente antecipar o pagamento. Está disposto no Código Tributário Nacional.

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela (BRASIL, CTN, 2019).

Segundo Machado (2018, p. 80), a principal diferença entre essa modalidade e a seguinte, que será o lançamento por homologação, é que, aqui, o sujeito passivo só vai efetuar o pagamento do tributo após a efetivação do lançamento pelo credor. Conforme o autor, os tributos mais comuns de se encontrarem sob esse procedimento, são os Impostos sobre transmissões causa *mortis* e doações (ITCD) e os impostos sobre transmissão de bens imóveis (ITBI).

Percebe-se, nessa modalidade, que através de uma declaração, que é considerada uma obrigação acessória, destinada a prestar informações concretas em relação ao fato gerador, se verdadeiras, possibilitar-se-á, à autoridade administrativa competente, efetuar o devido lançamento do crédito tributário (AMARO, 2014, p. 352).

Conforme disposto nos incisos do referido artigo, é possível que essa declaração seja retificada por parte do contribuinte, como disposto no §1º do referido artigo, ou, então, de ofício pela autoridade administrativa, conforme §2º.

3.3.1.3 Lançamento por homologação

Por fim, tem-se a modalidade por homologação que é a mais comumente encontrada. Trata-se da situação em que, ao sujeito passivo, fica incumbida a ação de declarar e de recolher os valores tributados, estando essa ação sob a supervisão da Fazenda Pública, que controla os valores declarados e arrecadados, a fim de que não haja evasão ou sonegação fiscal. Está disposto no art. 150 do Código Tributário Nacional.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (BRASIL, CTN, 2019).

Visto que cabe ao sujeito passivo a responsabilidade de apurar e de recolher os valores, parte da doutrina denomina essa modalidade como “autolancamento” (SCHOUERI, 2018, p. 615).

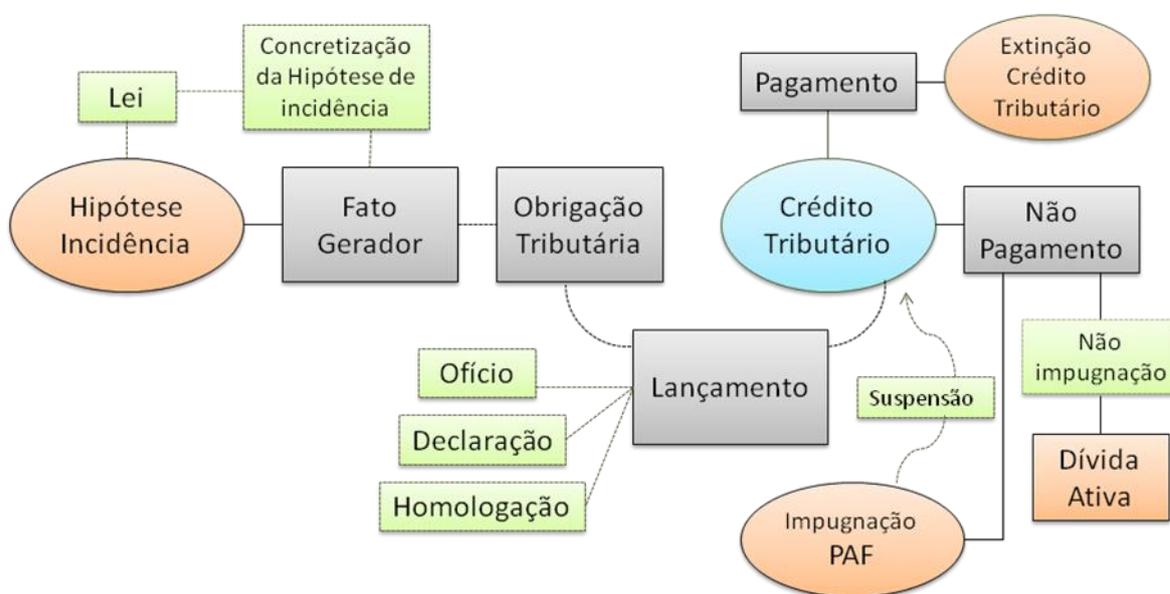
No entanto, segundo Novais (2018, p. 353), cabe salientar que apenas a autoridade administrativa tem a palavra final sobre o procedimento, uma vez que esse lançamento por conta do contribuinte vai estar sujeito à homologação da Administração e o crédito só será extinto após a mesma. Com relação à palavra final da autoridade administrativa, corre o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, sendo que a autoridade administrativa possui esse prazo para se manifestar em caso de irregularidades no lançamento por homologação.

3.4 REPRESENTAÇÃO RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Após o lançamento devidamente efetuado, o mesmo só terá sua situação alterada ou modificada, conforme artigo 145 do CTN, se ocorrer algumas das situações previstas pela norma, dentre elas, a impugnação do crédito tributário (NOVAIS, 2018, p. 348).

Com a efetivação do lançamento, figura-se a relação jurídico-tributária na seguinte linha do tempo:

Figura 1 – Linha do Tempo – Relação Jurídica Tributária



Fonte: Elaborado pela autora com base nos conceitos discutidos na presente monografia.

4 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL E MUNICIPAL

Considerado uma das espécies do Processo Administrativo, o Processo Administrativo Fiscal ou Processo Tributário Administrativo é a via extrajudicial para solucionar controvérsias entre o Estado, na posição de Fisco, e o contribuinte, como sujeito passivo da relação jurídico-tributária. Ratifica Castardo (2006, p. 133) que

O Processo Administrativo Fiscal é a via para solucionar os conflitos entre o contribuinte e o Fisco, buscando, como atividade-fim, a correta aplicação da legislação tributária. Não tem os tribunais administrativos função jurisdicional, não existe o verdadeiro contencioso administrativo, e exercem funções decisórias no âmbito da Administração, entretanto sem eficácia de coisa julgada. O termo jurisdição, derivado de *jus dicere*, significa “dizer o direito” e entende-se aplicável não somente nas decisões de conflito, controvérsia, mas na expressão daquele que emana um entendimento sobre fatos ocorridos e que se contrapõe aos interesses de outro. Especificamente no âmbito do processo tributário administrativo o termo “jurisdição” é a forma da Administração dizer o direito.

Diante do exposto, cabe ressaltar que, no Brasil, o processo administrativo fiscal, segundo Justen Filho (2016, p. 197), não tem caráter jurisdicional, uma vez que se trata de uma atividade típica, exclusiva do Poder Judiciário. Em outros países, no continente europeu, por exemplo, foi adotado um sistema administrativo distinto: o sistema francês, no qual se observa a figura de um juiz administrativo, o qual caracteriza uma terceira pessoa na relação, com escopo de julgar a lide sem vinculação com o caso. Nesses países há uma grande semelhança entre o processo administrativo e o jurisdicional, tanto que é vedado ao judiciário decidir sobre matérias que circundam os interesses da Administração Pública.

O mesmo autor argumenta que, no sistema adotado pelo Brasil, ainda que não haja a figura de um terceiro e que as decisões sejam proferidas por órgãos integrantes da Administração Pública direta, isso não significa que não haja respeito ao contraditório e à ampla defesa e que as decisões proferidas por tais órgãos não estejam revestidas de imparcialidade, uma vez que é requisito, para a validade decisória dos mesmos, que haja respeito aos princípios norteadores do processo administrativo fiscal (JUSTEN FILHO, 2016, p. 197).

O PAF tem por objetivo solucionar divergência que verse sobre matéria tributária, entre o Estado e o sujeito passivo. Em regra essas divergências versam sobre obrigação ou desobrigação de algum tributo, mas podem ser, também, sobre interpretação da norma, sobre competência, restituição de valores ou reconhecimento de isenção ou imunidade. Isso

significa que, na prática, o contribuinte, seja no âmbito municipal ou federal, poderá valer-se do processo administrativo fiscal para impugnar obrigação imposta (MELO, 2015, p. 1).

Torres (2005, p. 337-338) entende que o processo administrativo tributário ou fiscal, decorre da autotutela⁵ da legalidade. As autoridades administrativas buscam por meio dele o controle da legalidade e da legitimidade. Estão regulados pelo Direito Administrativo.

Tem aproximação com o processo judicial, segundo Torres (2005, p. 338), por meio da extensão das garantias do contraditório e da ampla defesa e também da imparcialidade que, por constituir “[...] apanágio da decisão judicial, deve se estender ao processo administrativo, o que a lei procura alcançar através de criação de instâncias julgadoras independentes da Administração Ativa e da organização paritária dos Conselhos [...]”

Classificam-se, no dizer de Torres (2005, p. 341-342), em processos de: a) impugnação de lançamento, onde se instaura o processo, no qual serão realizadas perícias e provas; b) de restituição de tributos pagos indevidamente e; c) solução de consulta.

Sua natureza jurídica é de revisão dos atos administrativos e de controle interno, já que se desenvolve no âmbito do Poder Executivo, como já foi tratado, em atividade atípica.

4.1 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL

O PAF - Processo Administrativo Fiscal federal é regido pela Lei nº 9.784⁶ de 1999, pelo Decreto nº 70.235⁷ de 1972, entre outras normas e deve observar os princípios informadores. O Decreto nº 70.235/72 adquiriu *status* de lei e é ele quem dispõe sobre o PAF. A edição posterior da Lei nº 9.784/99 veio para regular os processos administrativos no âmbito da Administração Pública Federal, portanto ela pode ser considerada genérica, com o intuito de orientação, como se depreende do seu art. 69, ao afirmar que “os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei”, portanto, não há conflito entre as normas, ou seja, o

⁵ Segundo Justen Filho (2016, p. 35), autotutela é o poder/dever que a Administração Pública tem de rever seus atos, a fim de sanar alguma irregularidade.

⁶ Lei nº 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/19784.htm

⁷ Decreto nº 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/D70235Compilado.htm

Decreto de 1972 continua regulamentando o PAF, porém de acordo com os preceitos da Lei de 1999 (CAVALCANTI, 2005, p. 129). No que tange ao processo administrativo Fiscal, de acordo com o art. 7º do Decreto nº 70.235/72, inicia-se por uma fase não litigiosa, que seria aquela em que o Fisco, de ofício, no formato de notificação, leva ao contribuinte a exigência formal do crédito tributário.

O mesmo diploma legal, em seu artigo 14, afirma que, a partir do momento em que houver a impugnação, instaura-se então a fase litigiosa. A defesa, ato de impugnar imposição do Fisco, pela via administrativa, deve ocorrer dentro do prazo de 30 (trinta) dias a contar da data do recebimento da notificação, ou seja, da ciência do ato.

A impugnação deverá ser apresentada ao órgão preparador, conforme artigo 15 do Decreto nº 70.235/72, e sua instauração implica automaticamente na suspensão do crédito tributário, conforme disposto pelo artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional, inclusive, cabe salientar, que a suspensão do crédito é algo inerente ao processo administrativo, enquanto na lide judicial o litigante deverá pedir por essa suspensão, ou seja, não ocorre de forma automática, como no âmbito administrativo.

No processo administrativo fiscal federal, o Decreto distingue a existência de duas autoridades que intervêm no procedimento, nos termos do artigo 3º. São elas: a autoridade preparadora e a autoridade julgadora.

O órgão preparador trata-se da DRF - Delegacia da Receita Federal. O mesmo não tem competência de julgamento, pode-se afirmar que sua atuação será procedimental, de impulsionar o feito. Ao receber do sujeito passivo sua objeção com relação aos fatos, se não houver ainda essa informação, o órgão preparador irá mencionar no processo se já houve alguma irregularidade por parte do sujeito passivo, se o mesmo é reincidente, conforme dispõe o art. 13 do referido Decreto, para depois encaminhar ao órgão julgador (NUNES, 2010, p. 304).

Se não houver impugnação pelo sujeito passivo no período informado na notificação, fica ao encargo da autoridade preparadora declarar a revelia, mantendo o processo no órgão pelo prazo de 30 dias para proceder à cobrança de forma amigável.

No que tange à autoridade julgadora do PAF, pelo que se depreende do art. 25 do Decreto nº 70.235/72, está organizada em primeira e segunda instância.

Em primeira instância o julgamento cabe a DRJ - Delegacia da Receita Federal de Julgamento e em segunda instância ao CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Portanto, em um primeiro momento, a competência decisória, com relação à impugnação apresentada, é da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ). Logo, o órgão preparador ao receber do sujeito passivo a objeção com relação aos fatos a ele imputados, providenciará as incumbências que lhe são pertinentes e deverá remetê-la a DRJ para que a mesma proceda à análise do mérito.

Importante frisar, que essa objeção deverá respeitar, apesar do caráter informal do processo, os requisitos estipulados pelo decreto, em seu artigo 16, inclusive, havendo possibilidade de não haver consideração do pedido em caso de ausência destes, conforme inciso IV do mesmo artigo. No mesmo diploma, menciona-se, ainda, a relevância de informar, se sobre o mesmo caso há lide judicial. Sobre o tema, relata Carvalho (2018 p. 9) que

A importância desse requisito decorre do modelo de Jurisdição em vigor no Brasil, em que as únicas decisões definitivas são as proferidas pelo Poder Judiciário. Trata-se do modelo de Jurisdição *una*. Assim, se a questão foi levada à apreciação judicial, será necessário avaliar a amplitude desse litígio, pois a parcela sob análise judicial não poderá ser debatida em âmbito administrativo. Há o que se denomina de renúncia à esfera administrativa pela provocação judicial efetivada pelo sujeito passivo.

Desse modo, se houver concomitância e o sujeito passivo, ao mesmo tempo que faz sua impugnação, discute o tema no Poder Judiciário, o processo administrativo não deverá ser apreciado. Tal posicionamento decorre da leitura do parágrafo único, do artigo 18 da Lei nº 6.830/80, que determina a não apreciação no âmbito do contencioso administrativo, em caso de recurso judicial (BRASIL, 6.830, 2019).

A instauração do processo administrativo fiscal suspende a exigência do crédito, no entanto, somente com relação à parte que foi devidamente contestada, conforme o disposto no artigo 17 do Decreto nº 70.235 que diz que “considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante”. Portanto, o sujeito passivo deve estar ciente de que, enquanto houver contencioso, o montante impugnado não será inscrito em dívida ativa e sua exigibilidade estará suspensa até que haja a definitividade do crédito tributário (CARVALHO, 2018, p. 10).

4.1.1 Primeira instância administrativa

Segundo Nunes (2010, p. 29), a impugnação, no âmbito administrativo, também denominada por manifestação de inconformidade, é uma forma de resistir à pretensão

arrecadatória do Estado. Essa defesa, não precisa de capacidade postulatória, isso significa dizer que, qualquer pessoa física ou jurídica, revestida de interesse, poderá opor-se ao Fisco. Cabe aqui ressaltar uma divergência entre as normas que regem o PAF, pois a Lei nº 9.784/99 afirma que o processo administrativo federal inicia-se por provocação ou de ofício, enquanto o Decreto nº 70.235/72 reza que o processo só se inicia quando houver impugnação/provocação pelo particular, pois, enquanto a Administração estiver agindo de ofício, é considerado mero procedimento legal.

No entender de Carvalho (2018, p. 12), em sede de primeira instância administrativa, a competência decisória do PAF pertence à DRJ – Delegacia Especializada em Julgamentos que compõe a RFB - Secretaria da Receita Federal do Brasil, sob o comando do subsecretário de Tributação e Contencioso, conforme Regimento interno de Portaria MF nº 430⁸ de 09 de outubro de 2017 da RFB, que afirma que

Art. 13. As Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), localizadas conforme disposto no Anexo XIII, são subordinadas ao Subsecretário de Tributação e Contencioso.

§ 1º As Turmas são dirigidas por um Presidente, nomeado entre os julgadores.

§ 2º Em cada DRJ, uma Turma é presidida pelo Delegado (BRASIL, Ministério da Fazenda, Portaria MF nº 430, 2019).

O mesmo regimento dispõe, ainda, em seu artigo 277, que “às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), com jurisdição nacional, compete conhecer e julgar, depois de instaurado o litígio, impugnações e manifestações de inconformidade em processos administrativos fiscais” (BRASIL, Ministério da Fazenda, Portaria MF nº 430, 2019).

A atual configuração das Delegacias de Julgamento foi dada pela Lei nº 8.748 de 1993, onde foram instituídas 18 (dezoito) Delegacias da Receita Federal, as quais, com advento da MP nº 2.158-35⁹ de 2001 em seu artigo 25, I transformou-se em Delegacias de Julgamento. Essa configuração atual foi dada com a finalidade de auferir ao processo administrativo celeridade e processos decisórios mais concisos (NUNES, 2010, p. 304).

⁸ Portaria MF nº 430, de 9 de outubro de 2017. Aprova o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=87025&visao=compilado>

⁹ Medida Provisória nº 2.158, de 24 de agosto de 2001. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/2158-35.htm

O julgamento em primeira instância no processo administrativo fiscal federal, além de ser colegiado, também é especializado em razão da matéria, conforme estabelecido no anexo único da Portaria nº 2.231¹⁰ de 14 de junho de 2017.

Com relação às DRJs, afirma Nunes (2010 p. 304) que a estrutura organizacional se dá por turmas de julgamento, onde cada uma conterà cinco julgadores, sendo que um deles estará revestido na qualidade de presidente e, por conseguinte, presidirá as sessões.

Aos membros da turma que efetuarão o julgamento cabe a formulação do relatório, do voto e da ementa e recomendar perícia ou quaisquer outras diligências necessárias com relação aos PAFs que estão sob sua tutela. Assim, percebe-se que o processo decisório em primeira instância, no âmbito federal, não é monocrático, e sim colegiado, salientando-se que, em caso de empate, fica atribuído ao presidente proferir voto de qualidade, a fim de solucionar o embate. No mais, as decisões são proferidas por maioria simples, não se admitindo recusa na hora de votar e todos os resultados são formalizados em acórdãos (CARVALHO, 2018, p. 11).

Essas decisões devem estar devidamente fundamentadas, com resumo processual, conclusões e fundamentos legais de mérito sob todos os aspectos controvertidos apontados pela defesa, para que esse resultado seja completamente entendido pela parte interessada e para que a mesma, sob circunstâncias de irrisignação com relação à decisão proferida, possa interpor os recursos cabíveis (CARVALHO, 2018, p. 11).

Dispõe o art. 33 do Decreto nº 70.235/72 que “da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão” (BRASIL, Decreto n 70.235, 2019).

Observar-se-á, então, a fase recursal dentro da segunda instância administrativa.

4.1.2 Segunda instância administrativa

Conforme exposto, a norma disponibiliza a possibilidade do contribuinte recorrer, ainda administrativamente, da decisão proferida em sede de DRJ, mediante recurso voluntário. Sobre essa possibilidade Marins e Marins (2006, p. 29) dispõem que “toda e

¹⁰ . Portaria nº 2231, de 14 de junho de 2017. Disciplina a competência por matéria das delegacias da receita federal do brasil de julgamento (DRJ) e define a competência para a identificação dos processo a serem distribuídos às DRJ. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=83758>

qualquer decisão estatal terá de ser antecedida da oportunidade de manifestação dos interessados. O contraditório abrange a possibilidade de defesa prévia pelo interessado, de sua audiência em vista de todos os eventos e de produção das provas adequadas à defesa”.

Se a decisão for contrária à Fazenda Pública, há cabimento de remessa necessária ou recurso de ofício, que tem por objetivo, em algumas situações, a confirmação dos elementos constitutivos da primeira decisão. Cabe ainda mencionar que, enquanto houver discussão administrativa, haverá suspensão da exigibilidade do crédito tributário de forma automática (NUNES, 2010 p. 320).

Portanto, se houver irresignação pertinente às decisões proferidas em sede de primeira instância, em face dessas, caberá recurso voluntário ao CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual tem seu julgamento e estrutura determinados por regimento interno da RFB, conforme disposto no artigo 25 do Decreto nº 70.235/72.

4.1.2.1 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF

O atual CARF, em outros momentos da história, possuiu algumas roupagens distintas da atual, no entanto, por não ser objeto da pesquisa, iremos atentar somente à composição atual do Conselho, que resultou da Medida Provisória de nº 449 datada de 3 de dezembro de 2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009¹¹ (BRASIL, Ministério da Economia, 2015), que alterou o artigo 25, inciso II do Decreto nº 70.235/72.

Art. 25 [...]

II - Em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial (BRASIL, Decreto nº 70.235, 2019).

O atual sistema foi resultado da unificação de três outros conselhos de contribuintes, o qual preservou a mesma estrutura e objetivos, sendo estes: julgar recursos de ofício e voluntário das decisões proferidas em primeira instância, e ainda, os recursos especiais que explanem sobre interpretação e aplicação da norma tributária referente aos tributos de competência federal (BRASIL, Ministério da Economia, 2015).

¹¹ Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição [...] Disponível em: : http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941

Sobre o julgamento em segunda instância, a atuação e a composição do Conselho Administrativo estão previstos no Decreto nº 70.235, na seguinte normativa:

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

[...]

II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial.

[...]

§ 1º O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais será constituído por seções e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais;

[...]

§ 9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes.

§ 10. Os conselheiros serão designados pelo Ministro de Estado da Fazenda para mandato, limitando-se as reconduções, na forma e no prazo estabelecidos no regimento interno (BRASIL, Decreto nº 70.235, 2019).

Isto posto, tem-se que a decisão em segunda instância também ocorre de forma colegiada, por turmas especializadas, em conformidade com a matéria a dirimir. No entanto, como previsto, esse órgão deve ser paritário, isso significa dizer que não poderá ser composto por apenas uma classe profissional, como no caso da DRJ que é composta por Auditores Fiscais da Receita Federal - ARFB. No CARF, uma parte de sua composição deve conter representante do contribuinte e a outra representante do Estado. Conforme disposto pelo regimento interno do CARF, Portaria MF nº 343¹² de 09 de junho de 2015 em seu art. 29, I do Anexo II, o qual diz que

Art. 29. A indicação de candidatos a conselheiro recairá:

I - no caso de representantes da Fazenda Nacional, sobre Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB), em exercício no cargo há pelo menos 5 (cinco) anos;

II - no caso de representantes dos Contribuintes, sobre brasileiros natos ou naturalizados, com formação superior completa, registro no respectivo órgão de classe há, no mínimo, 3 (três) anos, notório conhecimento técnico, e efetivo e comprovado exercício de atividades que demandem conhecimento nas áreas de direito tributário, processo administrativo fiscal e tributos federais (BRASIL, Ministério da Fazenda, Portaria MF nº 343, 2019).

Os candidatos serão encaminhados por uma lista tríplice que deverá ser enviada ao presidente do conselho sob a supervisão do Comitê de Acompanhamento, Avaliação e

¹² Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. Multivigente. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/regimento-interno/ricarf-multivigente.pdf>

Seleção de Conselheiros (CSC) para proferir avaliação dos candidatos. Após essa aprovação, os candidatos são encaminhados ao Ministro da Fazenda que vai, enfim, indicar quais os conselheiros que serão integrantes do CARF (CARVALHO, 2018, p. 13).

4.1.2.2 Dos recursos submetidos à segunda instância

Os recursos fiscais submetidos à segunda instância administrativa, ou seja, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, são o de ofício, casos em que o interessado é a Fazenda, e o voluntário, onde o interessado é o contribuinte.

Com relação à elaboração, Nunes (2010, p. 323) explana que a estrutura da peça deve identificar o tipo de recurso, voluntário no caso, em forma de petição e juntar as razões em anexo. Nas razões, deve haver uma breve narrativa dos fatos, em seguida os fundamentos, contendo os argumentos jurídicos, a fim de convencer os novos julgadores da necessidade de modificação da decisão proferida e, por fim, o pedido de reforma para que a decisão seja modificada total ou parcialmente, conforme for à situação.

O mesmo autor ensina, com relação ao recurso de ofício, que este não se valerá das exigências contidas no recurso voluntário, pois, como a própria nomenclatura diz, trata-se de uma remessa necessária, considerada uma medida de segurança para as decisões proferidas em desfavor à Administração Pública. Em conformidade com o disposto no Decreto nº 70.235/72,

Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda.

II - deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência (BRASIL, Decreto nº 70.235, 2019).

A doutrina explica que a arrecadação de tributos é matéria de interesse público e que, portanto, são direitos indisponíveis pelo Estado e obrigados ao reexame (NUNES, 2010, p. 324).

4.1.2.3 Das decisões em segunda instância administrativa

No que tange aos julgamentos proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, dispõe o Decreto nº 70.235/72, em seu artigo 37, que o processo decisório do recurso será regulamentado pelo Regimento Interno do CARF, Portaria MF nº 343 de 09 de junho de 2015, o qual se encontra disciplinado pelo Anexo II (Vide Anexo C), que rege a competência, a estrutura e o funcionamento dos colegiados que julgarão os processos distribuídos por matéria em primeira, em segunda e em terceira seção.

Com relação às decisões proferidas em sede de segunda instância pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, cabe ainda mencionar dispositivo legal do Regimento Interno:

Art. 64. Contra as decisões proferidas pelos colegiados do CARF são cabíveis os seguintes recursos:

I - Embargos de Declaração; e

II - Recurso Especial.

Parágrafo único. Das decisões do CARF não cabe pedido de reconsideração (BRASIL, Ministério da Fazenda, Portaria MF nº 343, 2019).

Nos casos de obscuridade, de contradição e de omissão poderão ser interpostos os embargos de declaração para sanar imprecisão.

E, nas situações em que houver decisão com interpretação divergente em outra câmara, turma de câmara, turma especial ou da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), caberá recurso especial, sendo que é requisito necessário para recebimento e prosseguimento do feito, que o interessado demonstre o prequestionamento das matérias, conforme dispõe o Regimento interno:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguindo até 2 (duas) decisões divergentes por matéria (BRASIL, Ministério da Fazenda, Portaria MF nº 343, 2019).

A CSRF – Câmara Superior de Recursos Fiscais – tem, estruturalmente, três turmas, as quais compete à análise dos recursos especiais, aqueles que versam sobre interpretação diversa, entre câmara ou turmas, de norma tributária. Já o pleno da CSRF fica

incumbido de uniformizar decisões controversas proferidas pelas turmas e também no âmbito do CARF (NUNES, 2010, p. 328).

Conforme art. 68 do mesmo diploma normativo, o recurso especial deve ser apresentado em 15 (quinze) dias contados da ciência da decisão e o despacho que rejeitar ou admitir recurso especial é definitivo. O regimento ainda prevê a possibilidade de o recorrente desistir do PAF em qualquer momento de sua tramitação.

No que tange à uniformização de decisões divergentes das turmas da CSRF, visando análise do Pleno, possuem legitimidade para suscitar o incidente, conforme o art. 76 e incisos do RI do CARF, o presidente e o vice-presidente do CARF, o secretário da Receita Federal do Brasil, o procurador geral da Fazenda Nacional e ainda, o presidente da confederação representativa de categorias econômicas ou profissional, habilitadas à indicação de conselheiros na forma prevista no atual artigo 28, que foi alterado pela Portaria MF nº 153 de 2018 (BRASIL, Ministério da Economia, 2015).

As resoluções por eles discutidas serão aprovadas por maioria absoluta dos conselheiros membros, sendo publicadas no Diário Oficial da União e ficarão vinculadas às turmas do CARF, para que, assim, orientem novos processos decisórios.

Ainda há que se falar no Decreto nº 8.853¹³, publicado em 23 de setembro de 2016, que alterou algumas regras do Decreto nº 7.574/2011. Dentre as alterações realizadas, há de se frisar, relevante para presente pesquisa, o que dispõe acerca do recurso da decisão de compensação não declarada no art. 119-A, que prevê interposição de recurso chamado pelos teóricos de “recurso hierárquico” no prazo de 10 dias, com fundamentos jurídicos na Lei nº 9.784/99, em seu artigo 56 e seguintes, que regulam os recursos administrativos e a sua revisão. Esse recurso não suspende a obrigação do crédito e deverá ser submetido, em última instância, pelo titular da superintendência da RFB que tiver jurisdição sob o domicílio tributário do interessado (OKAWA, 2016, p. 1).

Em conformidade com o disposto pelo Decreto nº 70.235/72, as decisões se tornarão definitivas e, por conseguinte, a exigibilidade do crédito tributário também será assim disposta quando: na primeira instância esgotar-se o prazo para interposição de recurso voluntário e ele não for submetido; se, em sede de segunda instância, não couber nenhum

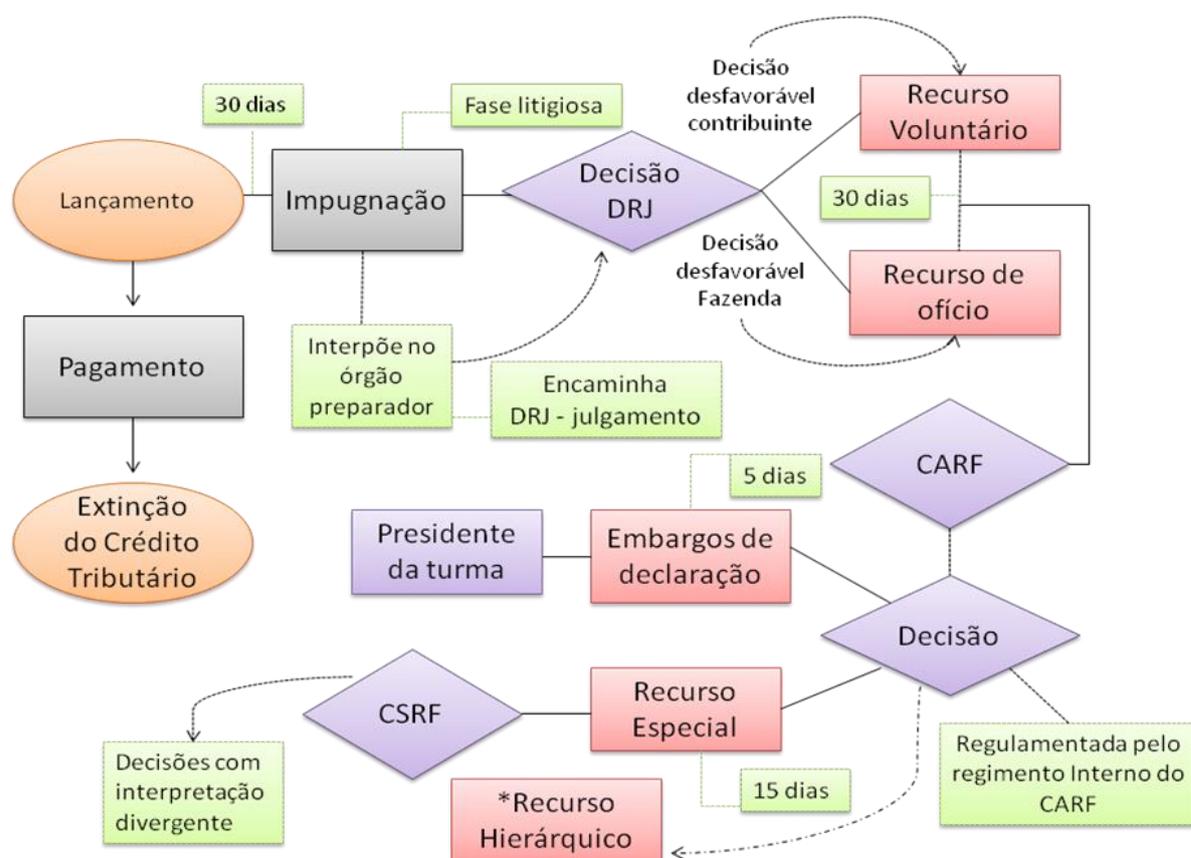
¹³ . Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993. Altera a legislação reguladora do processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários da união, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8748.

recurso, ou se cabível, não for interposto no prazo estabelecido em lei; ou se a decisão for proferida por instância especial. Cabe frisar que toda matéria não discutida em impugnação ou recurso também será considerada estável e assim definitiva.

Após o processo decisório, será, então, remetido aos próximos procedimentos. No caso, de ser mantida a obrigação tributária, conforme artigo 43 do Decreto nº 70.235/72, será realizada cobrança amigável. Já se a decisão proferida resultar favorável ao sujeito passivo, o mesmo será desobrigado, assim sendo, o fisco irá exonerá-lo, de ofício, dos gravames recorrentes do litígio.

O fluxograma do processo administrativo fiscal federal em conformidade com o Decreto nº 70.235 de 1972 e com Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais portaria MF nº 343 de 09 de junho de 2015, pode ser visualizado na seguinte figura:

Figura 2 – Fluxograma do Processo Administrativo Fiscal Federal



Fonte: Elaboração da autora com base n Decreto 70.235 de 1972 e no RI MF 343 de 2015

Ao contribuinte ainda resta a via do Poder Judiciário, visto que o processo administrativo fiscal tributário não faz coisa julgada, com exceção das decisões contrárias a Fazenda, pois conforme estudado, são considerados controle de legalidade.

4.2 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL NO MUNICÍPIO DE ARARANGUÁ/SC

No que tange ao processo administrativo fiscal no âmbito municipal, cada qual legislará sobre o procedimento adequado para que o contribuinte, na qualidade de sujeito passivo da relação jurídico tributária, possa manifestar-se em relação à pretensão arrecadatória do município.

A presente pesquisa dispôs-se a analisar o processo administrativo fiscal presente no município de Araranguá/SC, o qual é regido pela Lei Complementar nº 163/2014¹⁴ que dispõe sobre o sistema tributário do município e dá outras providências.

O PAF em si, é tratado no título III, da referida lei, o qual discorre sobre os procedimentos que se desenrolam no trâmite do conflito entre o contribuinte e o paço municipal. Conforme preceitua a norma:

Art. 288 - O processo administrativo fiscal terá início com os atos praticado pelo servidor público municipal competente, especialmente através de:

I - com a impugnação pelo sujeito passivo, de lançamento ou ato administrativo dele decorrente;

II - com a lavratura do termo de início de fiscalização ou intimação escrita para apresentar livros comerciais ou fiscais e outros documentos de interesse para a Fazenda Municipal;

III - com a lavratura do termo de apreensão de livros ou de outros documentos fiscais;

IV - com a lavratura de auto de infração;

V - com qualquer ato escrito de agentes do fisco, que caracterize o início do procedimento para apuração de infração fiscal de conhecimento prévio do fiscalizado (ARARANGUÁ, Lei Complementar nº 163, 2019).

Logo, diferentemente da Lei nº 70.235/72, que regula o PAF do âmbito federal e preceitua que ele tem início com a manifestação de inconformidade do sujeito passivo, no âmbito municipal, o PAF poderá iniciar, ainda com a impugnação, mas também, há outras possibilidades de imposição de obrigação tributária que constituem seu início (ARARANGUÁ, Lei Complementar nº 163, 2019).

4.2.1 Primeira instância administrativa fiscal municipal

Com relação à impugnação do contribuinte, a Lei Complementar nº 163/2014 regula, em seu art. 290 e seguintes, que a reclamação deverá ser escrita no formato de petição e formalizada mediante protocolo administrativo, atualmente, no balcão de protocolos da prefeitura conforme conhecimentos tácitos da autora. A mesma deverá ser apresentada em um prazo de 20 (vinte) dias, a contar da ciência do procedimento a ser impugnado (ARARANGUÁ, Lei Complementar nº 163, 2019).

Em sua peça reclamatória, direcionada ao titular da Fazenda Municipal, o contribuinte deve arguir todo ponto que entender necessário e indicar as provas que pretende utilizar como fundamento para sua defesa, juntando de imediato as que já estiverem aptas, devendo constar, ainda, sua assinatura ou de seu representante e todos os documentos cabíveis para instruir a defesa (ARARANGUÁ, Lei Complementar nº 163, 2019).

Depois do devido protocolo, o servidor público qualificado para os atos, ou algum outro que for atribuído para o processo, no prazo de 30 (trinta dias) prorrogáveis por igual período mediante fundamentação, deverá apresentar contrarrazões.

Se a obrigação tributária imposta tiver natureza de auto de infração e o contribuinte dela não se sentir inconformado, desde que recolha o pagamento dentro do prazo estabelecido (20 dias) poderá ter o valor das multas reduzidas em 25% (vinte e cinco por cento), exceto se houver mora (ARARANGUÁ, Lei Complementar nº 163, 2019).

Com relação às diligências processuais, as mesmas poderão ser determinadas pela Autoridade Administrativa de ofício ou por solicitação do sujeito passivo, em qualquer momento da lide, e poderão, ainda, ser indeferidas se consideradas impraticáveis ou meramente protelatórias, devendo ser realizadas dentro de 30 (trinta) dias, também prorrogáveis pela autoridade, sendo que suspendem a ocorrência dos demais prazos (ARARANGUÁ, Lei Complementar nº 163, 2019).

Com relação ao processo decisório em primeira instância administrativa, preceitua a Lei tributária municipal nº 163/2014 que as reclamações arguidas serão julgadas pela

¹⁴ Lei Complementar nº 163, de 30 de dezembro de 2014. Dispõe sobre o sistema tributário municipal do município de Araranguá e dá outras providências. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a1/codigo-tributario-ararangua-sc>

autoridade competente, sendo esse servidor público do órgão da PGM - Procuradoria Geral do Município. A mesma norma preceitua que:

Art. 299. Findo o prazo para a apresentação de reclamação ou defesa e contra razões do servidor, ou perempto o direito de apresentar a reclamação ou defesa, o processo será apresentado à autoridade julgadora, que proferirá decisão, no prazo de 20 (vinte) dias.

§ 1º A autoridade não fica restrita às alegações das partes, devendo julgar de acordo com sua convicção, em face das provas e argumentos apresentados no processo.

§ 2º Se não considerar habilitada a decidir, a autoridade poderá converter o processo em diligência e determinar a apuração de provas, que lhe ofereça condições para decidir.

§ 3º Ocorrendo a hipótese do parágrafo anterior fica suspenso o prazo pelo período concedido para a conclusão da diligência, ficando suspensa a exigibilidade do crédito tributário (ARARANGUÁ, Lei Complementar nº 163, 2019).

Dito isto, cumpre destacar que a decisão não está necessariamente restrita ao que foi arguido pelas partes, isso significa dizer que a autoridade administrativa possui competência e legitimidade para julgar em conformidade com as suas convicções. Essa decisão deverá ser confeccionada de forma simplificada, clara e devidamente fundamentada, onde discorrerá pela procedência ou improcedência do objeto impugnado (ARARANGUÁ, Lei Complementar nº 163, 2019).).

Caso a decisão não seja pronunciada no prazo estabelecido por lei, nem houver sido prorrogada, pode o sujeito recorrer por intermédio do recurso voluntário (ARARANGUÁ, Lei Complementar nº 163, 2019).

4.2.2 Segunda instância administrativa fiscal municipal

No que tange às decisões proferidas em sede de primeira instância municipal, estabelece a Lei Complementar nº 163/2014 que, ao sujeito passivo, em caso de irrisignação com a decisão proferida, haverá possibilidade de interpor, em segundo grau administrativo, o recurso voluntário.

A fase recursal será dotada de efeito suspensivo, ou seja, enquanto houver tramitação processual, a exigibilidade do crédito tributário estará suspensa. Dentro da petição de recurso não poderá haver impugnação a mais de uma decisão, ainda que tratem do mesmo assunto ou com relação ao mesmo contribuinte, salvo se as decisões forem proferidas dentro do mesmo PAF (ARARANGUÁ, Lei Complementar nº 163, 2019).

O recurso voluntário será protocolado e passará primeiramente pela autoridade que julgou no primeiro grau, onde a mesma vai analisar se, na peça recursal, foram alegados fatos ou elementos novos. Isso não significa dizer que a autoridade administrativa poderá modificar sua decisão, jamais poderá assim proceder, no entanto, com base nas novas alegações ela poderá justificar seu posicionamento anterior (ARARANGUÁ, Lei Complementar nº 163, 2019).

Independente do procedimento realizado pela autoridade julgadora em primeira instância, o recurso voluntário deve ser remetido ao Prefeito Municipal, autoridade competente para julgar os processos administrativos fiscais em segunda instância, no prazo máximo de 10 (dez) dias (ARARANGUÁ, Lei Complementar nº 163, 2019).

Com relação às decisões proferidas em primeira instância com entendimento contrário a Fazenda Pública Municipal, caberá recurso de ofício, o qual será interposto pela autoridade julgadora de primeiro grau e, caso a mesma assim não proceder, compete ao servidor público que deu entrada ao PAF, ou a qualquer outro que tenha conhecimento sobre o fato (ARARANGUÁ, Lei Complementar nº 163, 2019).

Se no respectivo caso for interposto recurso voluntário, e a autoridade verificar que era também caso de recurso de ofício e o mesmo não foi interposto, caberá ao órgão julgador tratar o recurso como se de ofício também fosse. Ainda sobre o recurso de ofício e seu cabimento preceitua a norma que

Art. 310. Caberá também Recurso de Ofício nos seguintes casos:

I - Quando a autoridade lançadora constatar erro, fraude ou fato novo que possa modificar o lançamento executado;

II - Quando por iniciativa da Autoridade de Primeira Instância, nos casos previstos no artigo 149, da Lei 5.172/66 (CTN);

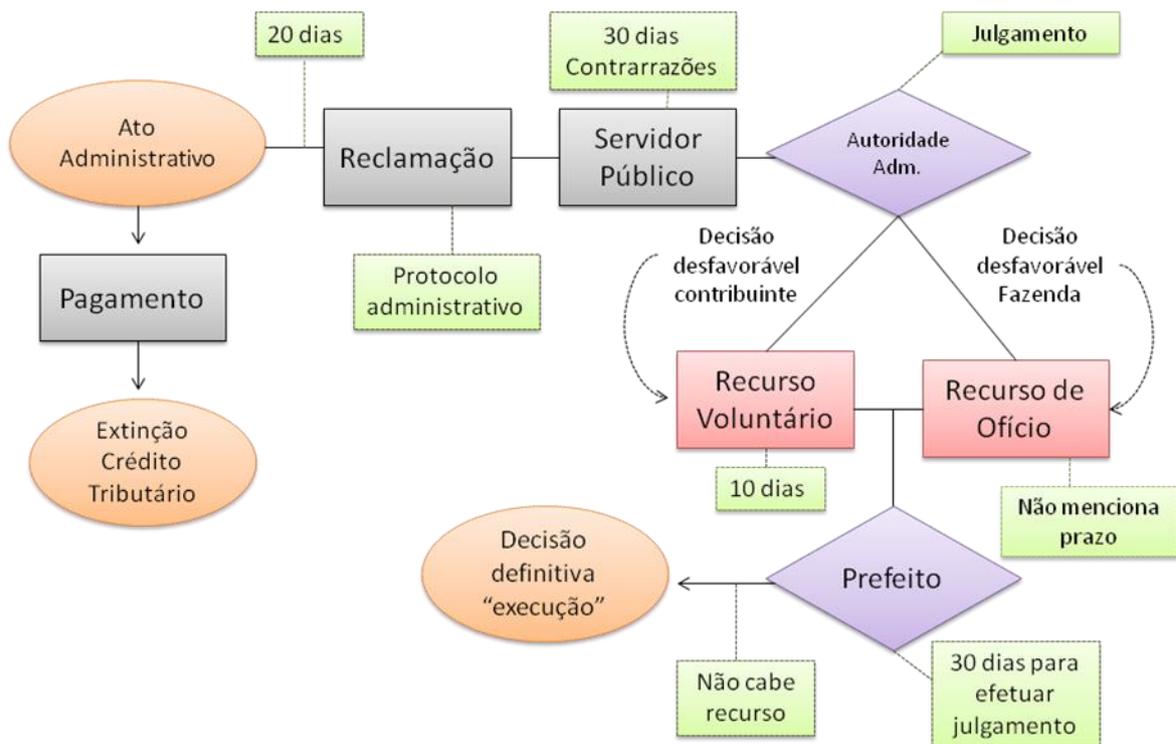
III - No caso previsto no inciso I, deste artigo a decisão cabe à autoridade de Primeira Instância ((ARARANGUÁ, Lei Complementar nº 163, 2019).

A Lei Complementar nº 163/2014 dispõe que as decisões em segunda instância deverão ser proferidas pelo Prefeito Municipal no período máximo de 30 (trinta) dias, com marco inicial do protocolo do recurso de ofício e/ou voluntário. Caso o processo decisório ultrapasse o prazo legal previsto, após a data em que deveria o mesmo ter sido finalizado não incidirão os acréscimos legais sob o valor objeto de impugnação (ARARANGUÁ, Lei Complementar nº 163, 2019).

Dessa decisão não caberá recurso, sendo considerada, pela norma, “decisão definitiva”, a qual será encaminhada para a devida execução, na forma estabelecida pela Lei com relação ao caso concreto.

O fluxograma do processo administrativo fiscal no âmbito municipal de Araranguá/SC, com base na Lei Complementar nº 163 de 2014, pode ser visualizado da seguinte forma:

Figura 3 - Fluxograma do Processo Administrativo Fiscal Municipal



Fonte: Elaboração da autora com base na Lei Complementar 163/2014

Havendo, ainda, caso de inconformismo por parte do contribuinte, o mesmo poderá buscar no Judiciário sua pretensão, visto que o âmbito administrativo não faz coisa julgada.

4.3 ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE A LEGISLAÇÃO FEDERAL E MUNICIPAL

Ao discorrer sobre o processo administrativo fiscal no âmbito federal e no município de Araranguá, cotejando seus marcos regulatórios vigentes, tornou-se possível comparar ambos.

Diante do exposto, faz-se fundamental ressaltar que o intuito de confrontar os procedimentos é o de averiguar se o desenvolvimento e os processos decisórios respeitam os princípios inerentes ao processo administrativo fiscal, em especial, no que diz respeito ao contraditório e à ampla defesa, visto que, a partir da garantia desses princípios, é que se poderá falar em devido processo legal, em segurança jurídica e, ainda, em imparcialidade em relação às decisões proferidas.

Para melhor visualizar semelhanças e distinções, ambas foram dispostas no quadro comparativo a seguir:

Figura 4 - Quadro Comparativo

		Federal	Municipal
1ª instância Administrativa	Impugnação	30 dias	20 dias
	Interposição	Órgão Preparador (Delegacia – RF)	Protocolo Adm. (Servidor Público)
	Julgamento	Autoridade Julgadora (DRJ) Colegiado	Autoridade Competente (PGM) Monocrático
2ª instância Administrativa	Recursos	Voluntário/Ofício 30 dias	Voluntário/Ofício 10 dias
	interposição	CARF	Autoridade Competente
	juízo	CARF Colegiado	Prefeito Municipal Monocrático
	Recurso	Embargos de declaração	
Recurso especial			X
Recurso hierárquico			x

Fonte: elaboração da autora com base no Decreto 70.235/72 e na Lei complementar 163/2014 de Araranguá

Entre os principais pontos que poderiam, de alguma forma, influenciar na qualidade dos processos decisórios proferidos em sede administrativa, podem-se elencar:

- a) Os prazos no PAF federal são mais longos, possibilitando uma margem maior para que o contribuinte possa impugnar e recorrer;
- b) Nas decisões proferidas em primeira instância, constata-se que a lei federal, estabelece o julgamento em órgão colegiado e, na municipal, o julgamento é monocrático. Em ambos, constatou-se que a autoridade julgadora é técnica, porém há maior grau de especialização no PAF federal, frente à estrutura de delegacias especializadas que não exercem outra atividade, diferente do Município;
- c) No PAF federal a competência para o julgamento é dividida regimentalmente em razão da matéria, dando maior especialização aos provimentos;
- d) Nas duas esferas, há distinção entre o órgão julgador e o órgão lançador, ambos fazem parte da administração pública direta, mas a autoridade fiscal que faz o lançamento não julga, entretanto, antes do julgamento no âmbito municipal, a manifestação do contribuinte é encaminhada a servidor público municipal para que faça as contrarrazões antes do julgamento;
- e) Nesse sentido, vislumbra-se outra diferença: no PAF federal, após impugnação pelo contribuinte, até cabe diligências, mas não é aberto prazo para contrarrazões ou manifestações da Fazenda. No município, após recebimento de reclamação, a mesma é encaminhada para que o Servidor Público apresente contrarrazões;
- f) Nas duas esferas, percebe-se a possibilidade de interposição de recurso com relação às decisões do primeiro grau, ou seja, há possibilidade de ingressar com defesa em segundo grau administrativo;
- g) No julgamento em segundo grau, na esfera federal a decisão é colegiada e especializada, realizada pelo CARF; já no município, o responsável pelos julgamentos dos recursos interpostos compete ao Prefeito Municipal, ou seja, decisão monocrática;
- h) Outra diferenciação é com relação às possibilidades frente as decisões preferidas em segunda instância administrativa: no âmbito federal, ainda há possibilidade de interpor embargos de declaração, recurso especial para câmara especializada e, em alguns casos, recurso hierárquico, enquanto que, no paço municipal, essa decisão se torna definitiva e vai para execução.

5 CONCLUSÃO

O impulso inicial para o nascimento dos sistemas administrativos ocorreu no século XVIII, juntamente com as ideias fundamentais da Revolução Francesa e da tripartição dos poderes. Diante do desgaste do regime político monárquico e uma série de revoluções em busca de uma Administração Pública mais justa, em 1789, ocorreu a separação dos poderes. Ao proclamarem tal divisão, os poderes deixaram de centralizar-se nas mãos do monarca, para existirem conforme seus órgãos e funções. Resultando, assim, no sistema político conhecido atualmente, tripartido em Legislativo, Executivo e Judiciário.

A partir dessa tripartição, criou-se o Direito Administrativo que se destinou a estudar a estrutura do Estado, em especial do Executivo. Ensejando, ainda, a necessidade de construir um caminho entre a Administração Pública e o administrado. Assim, logo, fez-se necessária a existência de procedimentos céleres e resolutivos, pois somente a atuação do Judiciário para lidar com os conflitos entre o Estado e o administrado não eram suficientes, pois tão somente uma pequena parte das lides chegava ao Judiciário, uma vez que a maior parte delas já era resolvida no âmbito interno da Administração.

Logo, diante dessa necessidade, surgiram os sistemas administrativos, também conhecidos por sistemas de controle, para comando de legalidade e legitimidade dos atos administrativos. Dentre os sistemas originados, destacam-se o sistema inglês, conhecido também por sistema de jurisdição una ou sistema de monopólio de jurisdição, e o sistema francês também chamado de contencioso administrativo ou ainda de sistema da dualidade de jurisdição.

Em suma, a principal diferença entre ambos é com relação ao poder jurisdicional, visto que, no contencioso francês, há um terceiro imparcial, um juiz administrativo, para decidir sobre a controvérsia, essa decisão tem *status* de coisa julgada e não poderá ser levada ao Judiciário. Já no sistema inglês de jurisdição una, adotado no Brasil, o poder jurisdicional é exclusivo do Judiciário, logo, tem-se a resolução no âmbito administrativo, mas, em caso de irresignação frente ao resultado, é facultado ao administrado buscar o Poder Judiciário para dirimir o conflito.

Dentro dos sistemas administrativos, a via para solucionar os conflitos entre o Estado e o cidadão é o processo administrativo, e mais especificamente, em relação ao objeto

da presente pesquisa, a via para solucionar os conflitos onde se tem o Estado na posição arrecadatória de Fisco e o cidadão como sujeito passivo, o contribuinte, é o processo administrativo fiscal.

São princípios aplicáveis, os seguintes: legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, segurança jurídica, interesse público, eficiência e, em especial, contraditório e ampla defesa.

Se o objeto da presente pesquisa é o PAF, o objeto do PAF, em regra, é o crédito tributário. Sobre o mesmo, pôde-se concluir que sua existência é primordial para sustentar o Estado, manter os serviços públicos e atender às necessidades advindas da sociedade. Por conta de sua finalidade, paira sob ele a égide da indisponibilidade, que para alguns teóricos encontra-se no corpo da lei quando a mesma afirma que o lançamento é ato vinculado e que, por isso, seria considerado indisponível. No entanto, nota-se que a indisponibilidade do crédito em si não se encontra expressa, vem de uma interpretação extensiva do ato vinculado, do conceito de supremacia do interesse público e das prerrogativas que o Código Tributário Nacional dispôs à Fazenda Pública.

Logo, sobre a indisponibilidade do crédito tributário, compreende-se que, apesar de sua importância para a assistência social do Estado, a mesma não pode ser considerada absoluta, pois não se encontra expressamente prevista, logo, compreende-se também que as decisões pautadas tão somente nessa prerrogativa não constituem fundamento devidamente motivado.

Para que haja a constituição do crédito tributário e sua exigibilidade, é necessário que se efetive a relação jurídico-tributária, que nada mais é que a relação entre o fisco e o contribuinte. Onde, a partir de uma hipótese de incidência, previsão legal de incidência tributária, o contribuinte, na qualidade de sujeito passivo realiza o fato gerador, consumando tal previsão, e enseja sobre si obrigação tributária, que a partir do devido lançamento, por autoridade competente, constituirá o crédito tributário.

Na relação jurídico-tributária, pôde-se perceber determinada controvérsia teórica com relação à natureza do lançamento, sendo que o entendimento que acompanha a corrente majoritária determina que o lançamento tem natureza de ato declaratório com relação à obrigação tributária e natureza constitutiva com relação ao crédito tributário.

No que concerne a dicotomia apresentada sobre a composição do lançamento, entre ato administrativo e procedimento administrativo, entende-se em conformidade com a

norma, pois percebe-se que o lançamento decorre de uma série de procedimentos administrativos e não somente de um ato isolado.

Ainda, sobre o instituto do lançamento tributário, pôde-se constatar três formas distintas de proceder sua efetivação, sendo essas, a modalidade de ofício, por declaração e por homologação, sendo que a distinção entre elas está na participação do contribuinte, que, na primeira modalidade, de ofício, não contribui para que seja efetuado o lançamento tributário, pois compete à autoridade administrativa apurar os valores, lançar e notificar. Sobre essa modalidade foi interessante compreender que a mesma decorre de duas situações distintas, da previsão legal e das irregularidades cometidas em outras modalidades de lançamento. Na segunda, por declaração, percebe-se a atuação mista, onde o contribuinte presta uma informação com relação ao fato gerador e a autoridade administrativa efetua o lançamento. E, na última modalidade, por homologação, ao contribuinte compete à informação e a apuração para posterior recolhimento, nessa modalidade cabe a autoridade administrativa à fiscalização com relação as informações prestadas e o tributo recolhido sob elas.

Depois de constituir o crédito tributário e notificar o contribuinte, se o mesmo se sentir inconformado com relação à imposição do Estado, é-lhe facultado, através da via administrativa, discutir seus interesses mediante processo administrativo fiscal. Nesse momento tem início o contencioso administrativo.

O PAF, no Brasil, não tem caráter jurisdicional, pois esse é um atributo inerente ao Poder Judiciário, mas pôde-se concluir que é a via mais célere, econômica, e a única que suspende automaticamente a exigibilidade do crédito após o protocolo da inicial, e ainda, não faz coisa julgada para o contribuinte, visto que, se após conclusão do processo administrativo fiscal o mesmo ainda sentir inconformismo com relação ao julgamento, poderá buscar o Poder Judiciário a fim de dirimir sobre a sua controvérsia.

O PAF – federal é orientado pela Lei nº 9.784/1999 e regido pelo Decreto nº 70.235/72, o seu decorrer ainda está sob a égide das portarias da receita federal, do regimento interno dos órgãos e de algumas legislações esparsas menos fundamentais, mas que influenciam na tramitação do mesmo.

No âmbito Federal, o PAF, em primeiro grau, inicia-se com a impugnação do contribuinte, ou seja, percebe-se que o processo e o contencioso se iniciam com o mesmo marco temporal. Isto posto, a impugnação deve ser proposta em até 30 dias contados da data da intimação da exigência, ela será apresentada em um órgão preparador, que são os postos da

Receita Federal que tomarão algumas providências procedimentais e encaminharão para a delegacia da Receita federal de julgamento, órgão julgador especializado.

Com relação às decisões proferidas pela DRJ em desfavor ao contribuinte, é facultado ao mesmo, a possibilidade de recorrer mediante recurso voluntário. Em caso de resultado contrário a Fazenda, cabe recurso de ofício ou remessa necessária. Ambos recursos serão apresentados no CARF, conselho especializado em analisar recursos fiscais.

Das decisões do CARF, ainda há possibilidade de interpor embargos de declaração para o presidente da turma, recurso especial para CSRF apresentando decisão divergente de outra câmara e suscitando o pré-questionamento.

O PAF – municipal encontra-se disciplinado pela Lei Complementar nº 163/2014. Nessa esfera, ele se inicia com ato administrativo que impõe obrigação tributária principal ao sujeito passivo. Logo, na seara municipal o contencioso e o processo administrativo fiscal não possuem o mesmo marco temporal.

A reclamação dá-se mediante protocolo. No prazo de até 20 dias, contados da cientificação, é encaminhada ao servidor público competente para apresentar contrarrazões e, então, vai para autoridade competente julgar, um servidor público da Procuradoria Geral do Município, ou seja, o julgamento é monocrático no primeiro grau.

Dessa decisão, cabe recurso voluntário para os resultados em desfavor ao contribuinte e recurso de ofício para as decisões proferidas em desfavor ao município. Os recursos serão interpostos na autoridade administrativa que proferiu o julgamento na primeira instância, para que a mesma justifique posicionamento e encaminhe ao Prefeito Municipal, autoridade competente para realizar o julgamento. Dessa decisão não caberá recurso, a mesma será considerada definitiva e enviada para execução.

Pôde-se concluir, da análise comparativa das legislações que regem o PAF federal e municipal, que os prazos processuais, no âmbito federal, são mais longos do que no âmbito municipal, percebe-se uma margem maior ao litigante do PAF federal de se manifestar nos autos.

Durante a tramitação do PAF na esfera municipal, ao receber impugnação, ela é encaminhada para servidor público contrarrazoar, nota-se que não faz sentido, visto que no ato do lançamento já devem estar presentes todos os argumentos a serem impugnados, percebe-se que tal ação fere o princípio da igualdade, que prevê que as partes devem estar em pé de igualdade, não há igualdade quando a uma delas, a representação do Município de

Araranguá, é facultado manifestar-se duas vezes em relação ao mesmo ponto. Percebe-se que não contrarrazões quanto à impugnação no âmbito federal, se for caso serão suscitadas diligências, se não, segue para julgamento.

Há respeito ao princípio do duplo grau de jurisdição em ambas esferas, porém, no âmbito municipal, tanto o julgamento em primeira instância como em segunda é monocrático, já na esfera federal, ambos são colegiados e especializados por matéria.

Na esfera federal, ainda é possível visualizar algumas possibilidades com relação às decisões proferidas em segunda instância. Nota-se que a legislação permite os embargos de declaração, o recurso especial e, subsidiariamente, o recurso hierárquico, enquanto, na municipal, as decisões proferidas em segundo grau são definitivas.

Em ambas as esferas há distinção entre o órgão lançador e o julgador, todos fazem parte da administração direta, mas, no âmbito municipal, é que se percebe a maior discrepância com relação ao cumprimento dos princípios norteadores, pois o julgamento em segundo grau compete ao Prefeito Municipal, e não é possível vislumbrar que um chefe do Poder Executivo, agente político, diretamente interessado na improcedência do recurso do contribuinte, muitas vezes sem nenhum preparo técnico e de forma unilateral, possa decidir o contencioso administrativo fiscal. Aqui, percebe-se uma afronta ao princípio da imparcialidade, que promete ao contribuinte um órgão, ou autoridade sem interesses, com capacidade de ser imparcial ao proferir decisão.

Respeitar o princípio do contraditório e da ampla defesa, não é apenas permitir que o contribuinte exponha seus argumentos, o verdadeiro respeito ao princípio do contraditório e da ampla defesa está na possibilidade que tem o interessado de influenciar, realmente, no convencimento do julgador.

Para isso é necessário que o Julgador tenha autonomia, e em especial qualificação técnica para julgar.

Portanto, percebeu-se, na esfera Federal, uma estrutura mais qualificada e uma maior preocupação por parte do legislador em assegurar um julgamento imparcial.

A estrutura da Fazenda Federal é bastante distinta da Fazenda Municipal em questões orçamentárias, quantidade de contribuinte. No entanto, ainda assim, cabe à Administração Pública buscar mecanismos que assegurem segurança jurídica com relação às disposições inerentes ao PAF, garantindo ao contribuinte o verdadeiro contencioso fiscal.

Um dos mecanismos para aprimorar a legislação municipal seria estabelecer competência para julgar para agente administrativo, distinto do seu agente político, dotados de qualificação técnica para se em imparcialmente sobre os conflitos. Ademais a legislação municipal deveria tratar com isonomia as partes para que a influência no julgamento não fique distorcida.

Conclui-se, por fim, que tanto a Fazenda Federal quanto a Fazenda Municipal de Araranguá têm instrumentos para garantir o exercício do contraditório e da ampla defesa em sua legislação específica, no entanto, a última precisaria de aprimoramento, para que ocorra equilíbrio entre as partes e maior nível de imparcialidade. Para tanto, ajustes na legislação municipal para que após a manifestação do contribuinte não ocorra contrarrazões do órgão lançador e o julgamento em segundo grau deve ser restrito a servidor com função técnica não política, respeitando as características vinculadas ao tamanho do ente político.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 11. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: Juspodvim, 2017.

ALVES, Bruno Franco. **A relação entre os poderes no Brasil**: uma análise da atividade legislativa do poder executivo à luz da teoria democrática. Congresso Internacional de Legística: qualidade da lei e desenvolvimento; Assembléia Legislativa de Minas Gerais. 2007. Disponível em:
https://www.almg.gov.br/consulte/publicacoes_assembleia/obras_referencia/arquivos/legistica.html. Acesso em: 13 set. 2019.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014

ARARANGUÁ (Município). **Lei Complementar nº 163, de 30 de dezembro de 2014**. Dispõe sobre o sistema tributário municipal do município de Araranguá e dá outras providências. Araranguá, SC. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a1/codigo-tributario-ararangua-sc>. Acesso em: 23 out. 2019.

ASFORA, Laila Frederico. **Princípios do processo administrativo brasileiro**. 2012. Disponível em: http://www.puc-rio.br/pibic/relatorio_resumo2012/relatorios_pdf/ccs/DIR/JUR-Laila%20Federico%20Asfora.pdf. Acesso em: 26 de set. 2019.

BIGELI, Alexandre. **Revolução francesa**: a queda da Bastilha e o fim do estado absolutista. 2015. Disponível em: <https://educacao.uol.com.br/disciplinas/historia/revolucao-francesa-a-queda-da-bastilha-e-o-fim-do-regime-absolutista.htm>. Acesso em: 10 set. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Memória institucional**: origens do conselho administrativo de recursos fiscais: histórico dos conselhos de contribuintes do ministério da fazenda. 2015. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/memoria-institucional>. Acesso em: 20 out. 2019.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 out. 2019.

BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, DF, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235Compilado.htm. Acesso em: 15 out. 2019.

BRASIL. **Decreto nº 8.853, de 22 de setembro de 2016**. Altera o Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, que regulamente o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal e outros processo que específica, sobre matéria administradas pela Secretaria da receita Federal

do Brasil. DOU 23 mar. 2016. Brasília, 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/D8853.htm. Acesso em: 3 nov. 2019

BRASIL. Tribunal Federal de Recursos - TFR. **Súmula nº 227**. DJ de 24 nov. 1986. Disponível em: <http://sislex.previdencia.gov.br/paginas/75/TFR/227.htm>. Acesso em: 3 nov. 2019.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro 1966**. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à união, estados e municípios. Brasília: Presidência da República, 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 21 out. 2019.

BRASIL. **Lei nº 6830, de 22 de setembro de 1980**. Dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da fazenda pública, e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 26 out. 2019.

BRASIL. **Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993**. Altera a legislação reguladora do processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários da união, e dá outras providências. Brasília, DF, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8748.htm Acesso em: 26 out. 2019.

BRASIL. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Regula o processo administrativo no âmbito da administração pública federal. Brasília, DF, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm Acesso em: 15 out. 2019.

BRASIL. **Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009**. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que específica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nº 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei no 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nº 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nº 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. DOU de 28/05/2009. Brasília, DF, 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm. Acesso em: 29 de out. 2019

BRASIL. **Medida Provisória nº 2.158, de 24 de agosto de 2001.** Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. DOU de 27 ago. 2001. Brasília, 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/2158-35.htm Acesso em: 26 out. 2019

BRASIL. **Portaria nº 1479, de 2 de setembro de 2019.** Altera o anexo único da portaria nº 2.231, de 14 de junho de 2017, que disciplina a competência por matéria das delegacias da receita federal do Brasil de julgamento (DRJ) e define a competência para a identificação dos processos a serem distribuídos às DRJ. DOU de 4 set. 2019. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=103327#2014010>. Acesso em: 26 out. de 2019

BRASIL. **Portaria nº 2231, de 14 de junho de 2017.** Disciplina a competência por matéria das delegacias da receita federal do Brasil de julgamento (DRJ) e define a competência para a identificação dos processo a serem distribuídos às DRJ. DOU de 16 jun. 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=83758> Acesso em: 26 out. 2019

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.** Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. Multivigente. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/regimento-interno/ricarf-multivigente.pdf>. Acesso em: 23 out. 2019.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria MF nº 430, de 9 de outubro de 2017.** Aprova o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). DOU de 11 out. 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=87025&visao=compilado>. Acesso em: 28 out. 2019.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Ministério da Economia. **Análise dos créditos ativos.** 2018. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/creditos-ativos-dezembro-de-2018.pdf>. Acesso em: 3 nov. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Recurso especial 1227676/PR.** Legislação federal decreto 70235/72. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Recorrente: Posto Brasil S.A Recorrido: Instituto Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial – INMETRO. Relator: Min. Cesar Asfor Rocha, 2 fev. 2012. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp>. Acesso em: 23 set. 2019.

CARVALHO, Daniel Melo Nunes de. **O processo administrativo fiscal federal: análise do modelo federal à luz do ordenamento jurídico em vigor e da experiência estrangeira.** ESAF. 2018. Disponível em: <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&ved=2ahUKEwiJgYjhLPIAhUPIbkGHWP0AmQQFjACegQIARAC&url=https%3A%2F%2Fwww.enap.gov.br%2Fdocumentos%2Fpesquisas%2Fesaf%2Fo-processo-administrativo-fiscal-federal.odt&usg=AOvVaw25czuiRAOfT6qXEdCXvR6l> Acesso em: 23 out. 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015

CASTARDO, Hamilton Fernando. **Processo tributário administrativo**. 2. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2006.

CASSONE, Vittorio; ROSSI, Júlio Cesar; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. **Processo tributário: teoria e prática**. 15. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

CAVALCANTI, Denise Lucena. Processo administrativo fiscal federal. **Nomo: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará**, Ceará, v. 24, p. 119-136. dez. 2005. Semestral. Disponível em: <http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/1177.9> Acesso em: 23 out. 2019

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração**. 4. ed. São Paulo: McGraw Hill, 1993.

CHIMENTI, Ricardo Cunha; PIERRI, Andréa de Toledo. **Teoria e prática do direito tributário**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

DUTRA, Fábio. **Código tributário nacional esquematizado**. Brasil: Estratégia concursos, 2015.

PINHEIRO, Adriano. **Juízo arbitral (arbitragem): breves esclarecimentos**. Jusbrasil. 2015. Disponível em: <https://adriano-pinheiro.jusbrasil.com.br/artigos/251738858/arbitragem-breves-esclarecimentos> Acesso em: 27 out. 2019.

FLORENTINO, Bruno. **Relação jurídico-tributária e obrigação tributária**. Jusbrasil. 2015. Disponível em: <https://brunoflorentinosilva.jusbrasil.com.br/artigos/182555865/relacao-juridico-tributaria-e-obrigacao-tributaria>. Acesso em: 1 out. 2019.

FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu. **Processo administrativo**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012.

GUIMARÃES, Alexandre Parreira. Aspectos da tributação de fatos ilícitos. **Revista Minisério Público do Distrito Federal**. n. 8, p.53-104. Brasília, 2014. Disponível em: http://www.mpdft.mp.br/portal/pdf/comunicacao/site/Revista_MPDFT_8.pdf#page=56 Acesso em: 3 nov. 2019

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. 12. ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

LESSA, Renato. **Princípio são normas jurídicas?** 2019. Disponível em: <https://renatonlessa.jusbrasil.com.br/artigos/658429991/principios-sao-normas-juridicas?ref=serp>. Acesso em: 17 out. 2019.

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

MARINS, James; MARINS, Gláucia Vieira. **Processo tributário: administrativo e judicial**. Curitiba: Juruá, 2006.

MARINELLA, Fernanda. **Direito administrativo**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. **Princípios do processo administrativo**. 2004. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI8323,41046-Principios+do+Processo+Administrativo>. Acesso em: 22 set. 2019

MATTOS, Fernando. **Princípios norteadores do processo administrativo tributário**. 2016. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/53224/principios-norteadores-do-processo-administrativo-tributario>. Acesso em: 22 set. 2019

MELO, Jairo e George Advogados Associados. **O que é processo administrativo fiscal?** Jusbrasil. 2015. Disponível em: <https://jairoegeorgemeloadvogados.jusbrasil.com.br/noticias/223808601/o-que-e-processo-administrativo-fiscal>. Acesso em: 23 out. 2019

MELLO, Rafael Munhoz de. **Processo administrativo, devido processo legal e a lei nº 9.784/99**. FGV. Rio de Janeiro, 2002. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/46903/44548>. Acesso em: 1 nov. 2019

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

MILFONT, Felipe José Lemos. **A constituição definitiva do crédito tributário: momento oportuno de sua ocorrência para fins de contagem do prazo prescricional do direito do fisco**. 2007. 24 f. Monografia - Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, IBET, Recife, 2007. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Felipe-Jos%C3%A9-Lemos-Milfont-A-Constitui%C3%A7%C3%A3o-Definitiva-do-Cr%C3%A9dito-Tribut%C3%A1rio.pdf>. Acesso em: 20 out. 2019.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat Baron de. **O espírito das leis**. Apresentação: Renato Janine Ribeiro; tradução: Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional administrativo**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

NOVAIS, Rafael. **Direito tributário facilitado**. 3. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2018.

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

OKAWA, Juliano Rotoli, (Brasil). Madrona Advogados. **Processo administrativo**. 2016. Disponível em: <https://www.madronalaw.com.br/artigo/processo-administrativo/>. Acesso em: 24 out. 2019.

OLIVIERI, Antonio Carlos. **Revolução francesa: do estado absolutista a queda da Bastilha**. 2015. Disponível em: <https://educacao.uol.com.br/disciplinas/historia/revolucao-francesa-1-do-estado-absolutista-a-queda-da-bastilha.htm>. Acesso em: 10 set. 2019.

PARISI, Fernanda Drummond. **Transação tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário**. 167 f. tese (doutorado em direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/7038>. Acesso em: 27 nov. 2019.

REIS, André. **Entenda os sistemas inglês e francês de controle da administração pública**. 2018. Disponível em: <https://direitodiario.com.br/sistemas-de-controle-da-administracao/>. Acesso em: 10 set. 2019.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. 6. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2018.

SCHNEIDER, Sérgio; SCHIMITT, Cláudia Job. O uso do método comparativo nas ciências sociais. v. 9, p. 49-87. **Cadernos de Sociologia**, Porto Alegre, 1998. Disponível em: http://nc-moodle.fgv.br/cursos/centro_rec/docs/o_uso_metodo_comparativo.pdf. Acesso em: 3 nov. 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

STACHEVSKI, Ricardo Augusto. **O princípio da razoabilidade no âmbito do direito administrativo**. Brasil. Jusbrasil. 2015. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/43465/o-principio-da-raoabilidade-no-ambito-do-direito-administrativo>. Acesso em: 23 set. 2019.

TORRE, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 11. ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

