



**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO**  
**CENTRO DE PESQUISA – CEPES**

**PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DE GARANTIA AO CONTRIBUINTE**  
**INSTRUMENTALIZADORES DO PROCESSO ADMINISTRATIVO**  
**TRIBUTÁRIO**

Aluno: Nilson José Franco Júnior  
Orientadora: Msc<sup>a</sup>. Hadassah Laís Santana

Brasília/DF

2015



**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO**  
**CENTRO DE PESQUISA – CEPES**

**PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DE GARANTIA AO CONTRIBUINTE**  
**INSTRUMENTALIZADORES DO PROCESSO ADMINISTRATIVO**  
**TRIBUTÁRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Coordenação de Direito do Instituto Brasileiro de Direito Público, no Programa de Pós-Graduação, como requisito final para a obtenção de Título de Pós-Graduado em Direito Tributário, sob a orientação da Prof.<sup>a</sup> Msc.<sup>a</sup> Hadassah Laís de Sousa Santana.

Aluno: Nilson José Franco Júnior

Orientadora: Msc.<sup>a</sup> Hadassah Laís Santana

Brasília/DF

2015

Franco Júnior, Nilson José.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DE GARANTIA AO CONTRIBUINTE  
INSTRUMENTALIZADORES DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - Nilson José  
Franco Júnior – Brasília, 2015.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Coordenação de Direito do Instituto Brasiliense de Direito Público, no Programa de Pós-Graduação, como requisito final para a obtenção de Título de Pós-Graduado em Direito Tributário, sob a orientação da Prof<sup>a</sup> Msc<sup>a</sup>. Hadassah Laís de Sousa Santana.

1. Assunto. I. Título

CDU

**NILSON JOSÉ FRANCO JÚNIOR**

**PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DE GARANTIA AO CONTRIBUINTE  
INSTRUMENTALIZADORES DO PROCESSO ADMINISTRATIVO  
TRIBUTÁRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Coordenação de Direito do Instituto Brasiliense de Direito Público, no Programa de Pós-Graduação, como requisito final para a obtenção de Título de Pós-Graduado em Direito Tributário, sob a orientação da Prof<sup>a</sup> Msc.<sup>a</sup>. Hadassah Laís de Sousa Santana.

Brasília, \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2015.

Banca Examinadora

---

NOME DO EXAMINADOR  
Titulação  
Instituição a qual é filiado

---

NOME DO EXAMINADOR  
Titulação  
Instituição a qual é filiado

---

NOME DO EXAMINADOR  
Titulação  
Instituição a qual é filiado

NOTA: \_\_\_\_\_

## RESUMO

Este trabalho tem por objetivo definir, a partir de uma análise geral do Processo Tributário Administrativo e nesse âmbito, a necessidade de aplicação dos princípios constitucionais instrumentalizadores das garantias de defesa do contribuinte, para assegurar seu direito de defesa em todas as fases do procedimento fiscal. No primeiro capítulo deste trabalho serão abordadas as fases do procedimento fiscal, incluindo o momento de apresentar a defesa, o desenvolvimento e apresentação de provas, e uma decisão final que contemple o contraditório, a ser exarada pela Administração Fiscal quando da tributação formalizada pelo auto de infração. Por fim, será demonstrada a necessidade de aplicação dos princípios constitucionais instrumentalizadores de defesa do contribuinte, contemplando o artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal no Processo Tributário Administrativo, tendo a presença do princípio da motivação dos atos administrativos como condição necessária permissiva para o exercício da ampla defesa e contraditório pelo contribuinte.

**PALAVRAS-CHAVE:** Processo Tributário; Constituição Federal; Princípios.

## ABSTRACT

This work aims to define, from a general analysis of the Administrative Tax Procedure and in this context, the need for application of constitutional principles instrumentally of taxpayer protection guarantees to ensure its rights of defense in all phases of tax procedure. In the first chapter of this paper will address the stages of fiscal procedure, including the time to present a defense, development and presentation of evidence, and a final decision that contemplates the contradictory, to be exarada the tax authorities when taxing formalized by auto infringement. Finally, the need for application of constitutional principles instrumentally from taxpayer will be demonstrated, contemplating Article 5, section LV, of the Federal Constitution in the Administrative Tax Procedure, having the presence of the principle of motivation of administrative acts as a necessary condition for the permissive exercise of legal defense and contradictory by the taxpayer.

**KEYWORDS:** Tax Process; Federal Constitution; Principles.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	8
1....DEFINIÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NO ORDENAMENTO HODIERNO.....	10
1.1 AS FASES DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO .....	11
1.1.1 FASE PROCEDIMENTAL E CONTENCIOSA.....	11
1.2 PROCEDIMENTO FISCAL.....	12
1.3 A IMPUGNAÇÃO.....	15
2 ....A COMPOSIÇÃO DOS ÓRGÃOS JULGADORES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO .....	16
2.1 O JULGAMENTO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA .....	19
2.2 RECURSO VOLUNTÁRIO .....	24
2.3 JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA .....	26
2.4 DO JULGAMENTO EM INSTÂNCIA ESPECIAL .....	27
3.... A APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS INSTRUMENTALIZADORES DE DEFESA DO CONTRIBUINTE.....	29
3.1 O DEVIDO PROCESSO LEGAL .....	32
3.2 O PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL .....	35
3.3 A NECESSIDADE DE MOTIVAÇÃO DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS PELA AUTORIDADE FISCAL.....	39
CONCLUSÃO .....	444
REFERÊNCIAS.....	48

## INTRODUÇÃO

A Constituinte de 1988 inseriu em seu texto, no Capítulo dos Direitos e Garantias individuais, o artigo 5º, inciso LIV, da Carta Magna, o devido processo legal, como instrumento judicial e administrativo para fins de coibir arbitrariedades e ilegalidades praticadas pelo Estado.

O devido processo legal assegura a todos os cidadãos o direito a um processo ou procedimento com todas as etapas e requisitos previstos em lei e na Constituição Federal. Dele derivam diversos outros princípios garantidores do processo (judicial e administrativo) como o princípio da ampla defesa e contraditório e da motivação das decisões.

O Processo tributário administrativo em específico decorre da resistência, denegação de direitos ou atuação de infração gerando o conflito entre contribuinte e fisco, com previsão legislativa de procedimento no Decreto Lei n. 70.235/72 e artigos 142 e 145 do Código Tributário Nacional.

Desta forma, os princípios constitucionais e os princípios informativos do Processo Tributário Administrativo são fontes que vinculam e obrigam a administração fiscal desde o início da exação fiscal até a constituição final do crédito tributário por meio de decisão vinculada administrativa.

Portanto, o princípio do devido processo legal assegura ao contribuinte o direito a resistência a exação tributária através da instauração do procedimento administrativo fiscal, como garantia a ampla defesa e contraditório e os recursos ao processo inerentes, possibilitando, desta forma, todas as formas de demonstrar fatos, provas e interpretações que possam influenciar na materialização, vinculação ou anulação do ato administrativo.

O trabalho irá analisar os principais instrumentos existentes no Processo Tributário Administrativo, como o momento que antecede o ato de lançamento do Crédito Tributário e suas fases. A tributação através da formalização do crédito tributário pelo auto de infração emitido pela autoridade fiscal e seus requisitos. O direito a impugnação do contribuinte como forma de instauração da fase contenciosa, bem como o julgamento final dos processos, como forma de oportunidade ao contribuinte de ver revisto o ato administrativo.

Portanto, questiona-se quais os principais princípios aplicáveis ao Processo Tributário Administrativo? Quais são as garantias de defesa do Contribuinte?

Foi utilizada a metodologia da pesquisa, através das consultas bibliográficas que seguem este trabalho.

Desta forma, este trabalho propõe uma análise geral do Processo Tributário Administrativo, e, logo após, a análise da aplicação dos princípios constitucionais do devido processo legal, garantido pela Constituição Federal e pela Declaração Universal de Direitos Humanos. A instauração do contencioso através do exercício da ampla defesa e contraditório, permitindo ao contribuinte impugnar, apresentar provas, como forma de buscar uma decisão justa. O princípio da motivação das decisões administrativas como forma de fundamentação das decisões pela autoridade fiscal, assegurando ao contribuinte a possibilidade de exercício da ampla defesa e contraditório, contemplando o princípio do devido processo legal garantido pela Constituição Federal.

## **1 DEFINIÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NO ORDENAMENTO HODIERNO**

O Processo Administrativo Tributário – também denominado de Procedimento Administrativo Fiscal (PAF) – é o conjunto de atos administrativos preordenados, para fins de regular o procedimento voluntário e contencioso na interpretação e aplicação da legislação tributária, envolvendo a relação Fisco/Contribuinte. O Processo Tributário Administrativo, regido pelo Decreto nº 70.235/72 com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.941/2009, ao qual se aplica subsidiariamente às disposições contidas no Código de Processo Civil.

A autoridade fiscal competente verifica a ocorrência do fato gerador do tributo, definindo o sujeito passivo da obrigação tributária, determinando o montante, e ainda, quando for o caso, aplicando-lhe a devida penalidade. O crédito tributário é constituído pelo lançamento autuado pela autoridade administrativa que possui competência privativa para prática do ato. Através deste procedimento dá-se início ao Processo Tributário Administrativo, para fins de análise e julgamento sobre a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

O contribuinte que for autuado pelo órgão competente possui a prerrogativa de insurgir-se em face do lançamento apresentando sua defesa/impugnação. É assegurado ao sujeito passivo o direito de desconstituir a exação, através do processo administrativo tributário, que é disciplinado por uma legislação específica, ressaltando que, na sistemática brasileira, cada ente da federação adota a sua própria. Existindo a premissa de que o lançamento tributário apresenta vícios formais ou materiais, ou que o fato gerador da constituição da obrigação lançada não está conforme às disposições expressas da lei ou se funda em disposição inconstitucional, apresenta-se demonstrada a motivação para ensejar o processo administrativo.

Processo administrativo tributário ou fiscal, propriamente dito, é todo aquele que se destina à determinação, exigência ou dispensa do crédito fiscal, bem como à fixação do alcance de normas de tributação em casos concretos, pelos órgãos competentes tributantes, ou à imposição de penalidade ao contribuinte<sup>1</sup>.

Os próprios julgados administrativos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais confirmam essa assertiva, consoante julgado a seguir:

---

<sup>1</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 669.

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - NEGATIVA DE EFEITOS DE LEI VIGENTE - COMPETÊNCIA PARA EXAME - Estando o julgamento administrativo estruturado como uma atividade de controle interno dos atos praticados pela administração tributária, sob o prisma da legalidade e da legitimidade, não poderia negar os efeitos de lei vigente, pelo que estaria o Tribunal Administrativo indevidamente substituindo o legislador e usurpando a competência privativa atribuída ao Poder Judiciário. Recurso não provido. (Número do Recurso: 130758 Câmara: QUINTA CÂMARA Número do Processo: 13971.000184/2001-61 Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO Matéria: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO Recorrente: TEKA - TECELAGEM KUEHN RICH S.A. Recorrida/Interessado: DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC Data da Sessão: 06/11/2002 01:00:00 Relator: Álvaro Barros Barbosa Lima Decisão: Acórdão 105-13969 Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, negar provimento ao recurso.).

Desta forma, instaura-se o Procedimento Administrativo Fiscal contencioso através da apresentação da impugnação pelo contribuinte ao lançamento do crédito tributário (auto de infração) pelo Fisco, contendo todas as fases necessárias a garantia do sujeito passivo ao devido processo legal previsto na Constituição Federal.

## **1.1 AS FASES DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

Neste capítulo será exposto uma análise geral sobre as fases que constituem o Processo Tributário Administrativo, bem como seu desenvolvimento e instrumentos de defesa do contribuinte.

### **1.1.1 FASE PROCEDIMENTAL E CONTENCIOSA**

A fase contenciosa processual caracteriza-se pela formação do litígio, ou seja, transmuda-se a atividade administrativa de procedimento para processo, assim que o contribuinte apresenta seu inconformismo com o apontamento praticado pela autoridade fiscal, seja no ato de lançamento do tributo, ou ainda, qualquer ato outro que possa lhe causar algum gravame, como aplicação de multa por suposto não cumprimento de obrigação tributária.

Apenas a figuração do contribuinte no procedimento não tem o condão de caracterizá-lo como processo, uma vez que pode existir a participação do mesmo na atividade formalizadora do tributo, o que ocorre, por exemplo, na juntada de

documentos contábeis solicitados pela autoridade fiscal, ou ainda quando o próprio contribuinte comparece junto ao procedimento para relatar uma conduta ou procedimento fiscal em sua atividade privada. Nesse momento, inexistente litigiosidade, uma vez que o Estado não formalizou sua pretensão tributária, enquanto que o contribuinte também não apresentou qualquer inconformismo com a situação.

Nesta fase do lançamento, não há que se falar em processo administrativo, mas sim em procedimento que, na lição de RUI BARBOSA NOGUEIRA relata:

[...] é a forma administrativa de exame e apuração das possíveis obrigações e, como elas, igualmente regulado por lei e, por isso mesmo, a própria forma de proceder constitui um direito assegurado às partes. É o 'devido processo legal'. Para que a solução não venha a ser errônea ou resulte em injustiça, a lei prevê um método, uma carta ordem. O procedimento fiscal é, pois, um ordenamento do modo de proceder para que tanto a imposição, como a arrecadação e a fiscalização sejam feitas na medida e na forma previstas na lei.<sup>2</sup>

O momento que antecede o ato de lançamento do crédito tributário é considerado mero procedimento, normalmente formalizada através do Mandado de Procedimentos Fiscal – MPF ou Termo de Início de Ação Fiscal - TIAF. Transpassada esta etapa, a autoridade fiscal pratica o ato de lançamento, formalizando a pretensão fiscal do Estado, momento em que o contribuinte possui a oportunidade de insurgência, ocasião na qual, no prazo legalmente fixado, apresentará seu inconformismo com o ato exacional oferecendo sua impugnação, que configura o ato formal do contribuinte demonstrando sua resistência administrativa à pretensão tributária do Fisco. A partir deste momento instaura-se o processo, modificando a natureza jurídica do atuar administrativo.

## **1.2 PROCEDIMENTO FISCAL**

Os artigos 7º a 8º da Lei 70.235/72 referem-se à fiscalização e formalização do crédito tributário através do lançamento da autoridade fiscal. É o momento da ação fiscal em que se desenvolve como um procedimento em que não há propriamente a garantia de um direito de defesa, uma vez que ainda se esta na fase de verificação dos

---

<sup>2</sup> NOGUEIRA, Rui Barbosa. *Curso de Direito tributário*. 11ª edição, 1993, Editora Saraiva, p. 246.

fatos. Realizado o lançamento e notificado o sujeito passivo, abre-se a possibilidade de exercício do direito ao contraditório e ampla defesa, através da impugnação. A impugnação do lançamento é que caracteriza o início da fase contenciosa do processo administrativo fiscal entre Fisco e Contribuinte.

O Decreto nº 70.235/72 diz:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

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

II – a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III – o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

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

§2º Para os efeitos do disposto no §1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique prosseguimento dos trabalhos.

O Professor Cleucio Santos Nunes leciona que:

[...] é fundamental entender que os artigos 7º e 8º do Decreto nº 70.235/1972 tratam de procedimento, isto é, sequencia de atos administrativos sem a garantia do contraditório e ampla defesa, pois se destina à coleta de dados e informações necessários à apuração do cumprimento das obrigações tributárias, caso se verifique que as obrigações não fora adimplidas, a Administração fiscal poderá se valer de dois instrumentos para formalizar sua pretensão, quais sejam, o auto de infração ou a notificação de lançamento.<sup>3</sup>

O início do procedimento fiscal se dá no primeiro ato de ofício praticado pela autoridade administrativa, a qual dará ciência da obrigação tributária ao contribuinte, ou ainda, apreensão de mercadorias, documentos ou livros, e por fim, no despacho aduaneiro de mercadoria importada.

O artigo 9º do Decreto nº 70.235/72 trata sobre a constituição do crédito tributário formalizado pelo auto de infração, senão vejamos:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e

---

<sup>3</sup> NUNES, Cleucio Santos. *Curso de Direito Processual Tributário*. Dialética, 2010. p. 290.

demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

A doutrina costuma diferenciar os conceitos de auto de infração e notificação de lançamento. O autor Éderson Garin Porto diferencia da seguinte forma:

Na modalidade do lançamento de ofício, a própria autoridade fazendária apura o valor do tributo a ser pago e expede o auto de lançamento para o pagamento da exação, que, acaso a atividade fiscalizatória tenha sido desencadeada por inadimplemento do contribuinte, haverá o acréscimo de multa e encargos. Não se confunde com o auto de lançamento, no entanto, o auto de infração, vez que este pressupõe a existência de um ilícito.<sup>4</sup>

A legislação tributária dispõe sobre os requisitos deste ato formal, tratando-se de um instrumento fiscal vinculado, sendo que a ausência de qualquer deles poderá acarretar a invalidade do auto de infração.

Os requisitos estão previstos no artigo 10º e 11º do Decreto nº 70.235/72:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

- I - a qualificação do autuado;
- II - o local, a data e a hora da lavratura;
- III - a descrição do fato;
- IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
- V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
- VI - a assinatura do atuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

- I - a qualificação do notificado;
- II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;
- III - a disposição legal infringida, se for o caso;
- IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

O Decreto nº 70.235 leciona que a exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de

---

<sup>4</sup> PORTO, Éderson Garin. *Manual da Execução Fiscal*. 2ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, pág. 50.

lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

### 1.3 A IMPUGNAÇÃO

A partir do artigo 14 do Decreto nº 70.235/72 está a discussão administrativa acerca da existência ou não da obrigação tributária e da regularidade da constituição do respectivo crédito, regulando a impugnação, instrução e julgamento.

A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

O Decreto nº 70.235 apresenta os requisitos que devem constituir a impugnação, sendo:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).

O sujeito passivo da obrigação tributário dispõe de 30 dias para oferecer impugnação à pretensão fiscal, contados a partir da data em que o contribuinte for intimado validamente, devendo ser formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, conforme afirma James Marins<sup>5</sup>:

O direito de o cidadão-contribuinte impugnar perante o órgão fazendário a pretensão fiscal e com isso dar início ao processo administrativo conduz necessariamente à existência de sistema preparado para receber o pedido de julgamento da lide e tramitá-lo em órgão previamente destinados para esta finalidade. Tais órgãos devem ser dotados de julgadores administrativos imparciais, competência julgadora previamente estabelecida na legislação e adequados mecanismos prévios de determinação de competência para cada caso concreto que lhes for submetido à apreciação. A atribuição de competência julgadora pós-lide caracteriza a constituição de tribunal de exceção, figura abominada pelo Direito por seu caráter antiisonômico. Por outras palavras: 'A causa deve ser julgada por juiz (autoridade julgadora) imparcial, competente, pré-

---

<sup>5</sup> MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. São Paulo: Dialética., 2001, p. 193.

constituído pela Lei, isto é, constituído primeiro do que o fato a ser julgado. A garantia abrange o processo civil, penal e administrativo’.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (i) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (ii) refira-se a fato ou a direito superveniente; (iii) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições acima elencadas.

## **2 A COMPOSIÇÃO DOS ÓRGÃOS JULGADORES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

A competência prevista no artigo 24 da lei nº 70.235/1972, refere-se à aplicação de atos formais ao processo administrativo tributário, sendo que compete à autoridade local do órgão encarregado da administração do tributo. Quanto o ato for praticado por meio eletrônico, a administração tributária poderá atribuir o preparo do processo a unidade da administração tributária diversa da autoridade local. Em síntese, é a Delegacia da Receita Federal quem recebe a impugnação, formaliza o processo e direciona para o julgamento.

É precisa a lição do professor James Marins:

O direito de o cidadão-contribuinte impugnar perante o órgão fazendário a pretensão fiscal e com isso dar início ao processo administrativo conduz necessariamente à existência de sistema preparado para receber o pedido de julgamento da lide e tramitá-lo em órgão previamente destinados para esta finalidade. Tais órgãos devem ser dotados de julgadores administrativos imparciais, competência julgadora previamente estabelecida na legislação e adequados mecanismos prévios de determinação de competência para cada caso concreto que lhes for submetido à apreciação. A atribuição de competência julgadora pós-lide caracteriza a constituição de tribunal de exceção, figura abominada pelo Direito por seu caráter anti-isonômico. Por outras palavras: ‘A causa deve ser julgada por juiz (autoridade julgadora) imparcial, competente, pré-constituído pela Lei, isto é, constituído primeiro do que o fato a ser julgado. A garantia abrange o processo civil, penal e administrativo’.<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. São Paulo: Dialética. 2001. p. 193.

O artigo 25 da lei nº 70.235/1972, fala sobre o julgamento dos processos de exigências de tributos ou contribuições administrados pela Receita Federal, *verbis*:

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) (Vide Decreto nº 2.562, de 1998)

I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

a) aos Delegados da Receita Federal, titulares de Delegacias especializadas nas atividades concernentes a julgamento de processos, quanto aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

b) às autoridades mencionadas na legislação de cada um dos demais tributos ou, na falta dessa indicação aos chefes da projeção regional ou local da entidade que administra o tributo, conforme for por ela estabelecido.

Compete aos Delegados titulares da Receita Federal o julgamento de processos quanto aos tributos e contribuições administrados pela Receita Federal, ou seja, trata das decisões dos litígios administrativos – auto de infração; notificação de lançamento; denegatória de restituição, parcelamento e ressarcimento de tributos, dentre vários outros litígios que podem ocorrer – no âmbito da Secretaria da Receita Federal. A competência para julgamento dos processos administrativos é estabelecida pelo domicílio fiscal do sujeito passivo. Caso ocorra mudança de domicílio fiscal do contribuinte, permanecerá a competência para julgamento do litígio administrativo, ocorrendo a alteração para novo domicílio apenas a competência para cobrança da exigência.

O Professor Claudio Carneiro assim leciona:

O julgamento de processos sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e os relativos à exigência de direitos *antidumping* e direitos compensatórios compete, em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal do Brasil (Decreto n. 70.235, de 1972, art. 25, I; Lei n. 9.010, de 30-3-1995, art. 7º, §5º, e art. 61 do Decreto n. 7.574/2011). A competência inclui, dentro outros, o julgamento de: I – impugnação a auto de infração e notificação de lançamento; II – manifestação de inconformidade do sujeito passivo em processos administrativos relativos a compensação,

restituição e ressarcimento de tributos, inclusive créditos de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (Lei n. 8.748, de 1993, art. 3º, II; Lei n. 9.019, de 1995, art. 7º, §§1º e 5º); III – impugnação ao ato declaratório de suspensão de imunidade e isenção (Lei n. 9.430, de 1996, art. 32, §10).<sup>7</sup>

O inciso II refere-se quanto à competência em segunda instância administrativa, a qual é exercida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, *verbis*:

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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

No âmbito do Ministério da Fazenda inexistem hierarquia entre os órgãos da Secretaria da Receita Federal do Brasil e Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, é composto de três seções, divididas em câmaras, cada uma integrada por 6 conselheiros titulares, sendo 3 representantes da Fazenda Nacional e 3 representantes dos contribuintes. Ainda, as câmaras são divididas em turmas ordinárias e turmas especiais de julgamento.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, tem competência e atribuição para julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, sobre a aplicação da legislação inerente a tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

Apesar do artigo 26 do Decreto nº 70.235 ainda prever que a competência para julgamento em instância especial oriundos de recursos de decisões colegiadas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, seria do Ministro da Fazenda, a referida competência foi revogada pela Lei nº 11.941/2009, que estabeleceu a atribuição para a Câmara Superior de Recursos Fiscais. Desta forma, a criação da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) retirou a competência do Ministro da Fazenda em julgamento em instância especial.

Também é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Essa observância adquire relevância tendo em vista a vedação ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, em se pronunciar sobre a

---

<sup>7</sup> CARNEIRO, Claudio. *PROCESSO TRIBUTÁRIO Administrativo e Judicial*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 96.

inconstitucionalidade de lei tributária<sup>8</sup>. Desta forma, é vedado o pronunciamento no que se refere a inconstitucionalidade de lei tributária, e não tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

## 2.1 O JULGAMENTO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA

Os processos em que estiverem presentes as circunstâncias de crime contra a ordem tributária ou elevado valor (este definido em ato do Ministro de Estado da Fazenda), terão prioridade no julgamento. Os processos serão julgados na ordem e nos prazos estabelecidos em ato do Secretário da Receita Federal, observada a prioridade das circunstâncias presentes indicarem crime contra a ordem tributário ou serem dotados de valores elevados, conforme inteligência dos artigos 27 e 28 do Decreto nº 70.235/1972.

Assim trata o tema o jurista Leandro Paulsen:

Apenas uma pequena parcela dos processos é levada a julgamento na sequência cronológica de entrada na unidade da SRF, pois há determinação legal, no art. 68 da Lei nº 9.532/97, no sentido de que 'os processos em que estiverem presentes as circunstâncias de que trata o artigo 27 do Decreto nº 70.235, de 1972, terão prioridade de tratamento, na forma estabelecida em ato do Ministro de Estado da Fazenda, na cobrança administrativa, no encaminhamento para inscrição em Dívida Ativa, na efetivação da inscrição e no ajuizamento das respectivas execuções fiscais'.<sup>9</sup>

O Decreto nº 70.235/1972 também determina que a autoridade administrativa que julgar o processo, deverá fundamentar o indeferimento de eventual pedido de diligência ou perícia (se for o caso), quando da decisão referente à questões preliminares e de mérito, salvo quando estas foram incompatíveis.

A incompatibilidade referendada no artigo 28 do Decreto nº 70.235/1972 revela a identidade com o artigo 560 do Código de Processo Civil que diz: "Qualquer questão preliminar suscitada no julgamento será decidida antes do mérito, deste não se conhecendo se incompatível com a decisão daquela. Parágrafo Único: Versando a preliminar sobre nulidade suprável, o tribunal, havendo necessidade, converterá o

---

<sup>8</sup> Súmula CARF nº 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

<sup>9</sup> PAULSEN, Leandro. ÁVILA, René Bergmann. SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito Processo Tributário*. 7ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2012, pág 105.

juízo em diligência, ordenando a remessa dos autos ao juiz, a fim de ser sanado o vício.”

Colaciona-se decisão do Conselho Superior de Recursos Fiscais que assim decidiu:

NULIDADE. É nula a decisão de primeiro grau que não se manifesta sobre questões preliminares referente a matéria de prova, suscitadas na impugnação. Por outro lado, o conhecimento de tais questões, a teor do art. 560 do CPC prefere ao mérito, se suscitadas no julgamento ainda que não alinhadas no recurso sob forma de preliminar mas explicitadas como tal nas razões de inconformidade. Ac. CSRF nº 01-0.353. Recurso provido.” (1ºCC – Ac. 105-13.038 – 5ª C. – Rel. Ivo de Lima Barboza – DOU 27.03.2000 – P.07).

Ou seja, toda vez que não houver incompatibilidade entre questão preliminar e mérito, deverá este ser julgado. Havendo, deverá ser demonstrada a referida incompatibilidade que impede o julgamento do mérito.

Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias, o que caracteriza no Processo Administrativo Tributário o princípio da livre convicção quanto às provas.

O Decreto nº 70.235/1972 permite que o juiz não mais fique preso ao formalismo da lei, antigo sistema da verdade legal, sendo que vai embasar suas decisões com base nas provas existentes nos autos, levando em conta sua livre convicção pessoal motivada, tendo em vista que no Processo Administrativo Tributário prepondera o princípio da verdade material, sendo que a autoridade julgadora deverá buscar a realidade dos fatos para formar sua livre convicção na apreciação da prova.

O Brasil adota o princípio da persuasão racional, ou seja, o juiz não é desvinculado da prova e dos elementos existentes nos autos, mas a sua apreciação não depende de critérios legais determinados a priori. O juiz só decide com base nos elementos existentes no processo.

No entanto, o livre convencimento não é autorizado de arbítrio, conforme leciona o professor Hugo de Brito Machado Segundo:

... livre convencimento da apreciação da prova não se traduz como arbítrio na apreciação da prova. A autoridade julgadora é livre para firmar seu convencimento, mas não está livre de descrever detalhadamente, na fundamentação de sua decisão, as razões que a

levaram a tal convencimento. [...] Na fundamentação de sua decisão, portanto, a autoridade deve explicar analiticamente as razões que a levaram a concluir pela ocorrência de determinado fato, ou pela inoocorrência de outro, apontando a relevância, ou a irrelevância, de cada prova produzida na formação de seu convencimento. A ausência de fundamentação relativamente à apreciação da prova, nas hipóteses em que essa apreciação é decisiva para determinar o sentido do julgamento, implica a nulidade da decisão.<sup>10</sup>

Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres. Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos, bem como a existência no processo de laudos ou pareceres técnicos não impede a autoridade julgadora de solicitar outros a qualquer dos órgãos referidos neste artigo.

Poderá ainda ocorrer o aproveitamento de prova, sendo que atribuir-se-á eficácia aos laudos e pareceres técnicos sobre produtos, exarados em outros processos administrativos fiscais e trasladados mediante certidão de inteiro teor ou cópia fiel, nos seguintes casos: a) quando tratarem de produtos originários do mesmo fabricante, com igual denominação, marca e especificação; b) quando tratarem de máquinas, aparelhos, equipamentos, veículos e outros produtos complexos de fabricação em série, do mesmo fabricante, com iguais especificações, marca e modelo.

O artigo 31 do Decreto nº 70.235/1972 elenca os requisitos necessários da decisão, sendo: relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.

O referido artigo contempla o dever de fundamentação da decisão pela autoridade julgadora administrativa. A fundamentação está diretamente relacionada com o direito do sujeito passivo de influir na formação do convencimento do julgador no controle de validade da decisão administrativa, sendo indispensável que a autoridade responsável pelo julgamento manifeste-se sobre as questões fáticas arguidas na defesa.

O dever de fundamentação da decisão confere validade ao processo administrativo, não sendo admissível a decisão que aborda o caso de forma genérica, abstendo-se de uma análise individual e ausência na abordagem das circunstâncias

---

<sup>10</sup> MACHADO SEGUNDA, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 5ª Edição. Atlas, 2010, p. 146.

fáticas que ensejou o fato gerador da autuação e a conseqüente irresignação do sujeito passivo através da apresentação de sua defesa.

Contextualizando, é dever da autoridade administrativa julgadora, na prolação de decisão, em sede de processo administrativo, a análise de todos os aspectos fáticos expendidos pela defesa, sob pena de violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa, inteligência do artigo 5º, LV da Constituição Federal<sup>11</sup>.

Na perspectiva de Canotilho<sup>12</sup>, tais cláusulas também conferem a garantia ao procedimento administrativo justo, que contempla o direito de participação popular do particular nos procedimentos em que está interessado (princípio da colaboração).

O art. 3º da Lei 9.784/99 - que regula o processo administrativo (gênero) no âmbito da administração pública federal, também deverá ser aplicada de forma subsidiária às normas do Processo Tributário Administrativo – estabelece:

Art. 3º. O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:

I - ser tratado com respeito pelas autoridades e servidores, que deverão facilitar o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações;

II - ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas;

III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente;

Ou seja, não basta somente oportunizar ao sujeito passivo a apresentação de defesa, sendo imprescindível que a autoridade administrativa faça a análise da questão fática trazida pelo contribuinte.

A doutrina administrativista também aborda o princípio da motivação:

[...] implica para a Administração Pública o dever de justificar seus atos, apontando-lhes os fundamentos de direito e de fato, assim como a correlação lógica entre os eventos e situações que deu por existentes e a providência tomada, nos casos em que este último esclarecimento seja necessário para aferir-se a consonância da conduta administrativa com a lei que lhe serviu de arrimo.<sup>13</sup>

<sup>11</sup> CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Art. 5º. [...] LV - Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

<sup>12</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7 ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 275.

<sup>13</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 13 ed., Malheiros, 2000, p. 82.

Di Pietro também menciona que:

O princípio da motivação exige que a Administração Pública indique os fundamentos de fato e de direito de suas decisões. Ele está consagrado pela doutrina e pela jurisprudência, não havendo mais espaço para as velhas doutrinas que discutiam se a sua obrigatoriedade alcançava só os atos vinculados ou só os atos discricionários, ou se estava presente em ambas categorias. A sua obrigatoriedade se justifica em qualquer tipo de ato, porque trata de formalidade necessária para permitir o controle de legalidade dos atos administrativos.<sup>14</sup>

Os Tribunais decidem com idêntico entendimento:

(...). 3. De acordo com a Lei n. 9.784/99, art. 50, "deverão ser motivados todos os atos administrativos que: neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses; imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções; decidam processos administrativo de concurso ou seleção pública; dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório; decidam recursos administrativos; decorrem de reexame de ofício; deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais; importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de outro ato". 4. A motivação dos atos administrativos é um princípio constitucional implícito, resultando do disposto no art. 93, X, da Constituição (pois não é razoável a obrigatoriedade de motivação apenas das decisões administrativas dos Tribunais), do princípio democrático, uma vez que indispensável ao convencimento do cidadão e ao consenso em torno da atividade administrativa (Celso Antônio Bandeira de Mello), e da regra do devido processo legal. É, por isso, uma exigência inderrogável, de modo que não prevalece para o fim de dispensar motivação da revogação - como no caso aconteceu - a nota de "caráter precário". (...).  
(TRF 1ª Região - AMS processo 2001.38.00.025743-3 - 5ª Turma - unânime - 01/03/2007).

ADMINISTRATIVO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. 1. Trata-se de Ação Ordinária ajuizada pela TRANSPORTADORA ABELHUDA LTDA em face do INMETRO, objetivando a nulidade do processo administrativo nº 015587/94-33 e do auto de infração nº 199927, bem como a baixa na inscrição da dívida ativa nº 020/111-A, haja vista ter sido autuada em 06/09/1994, sob a alegação de que o semi-reboque placa HL 5996-ES, marca Random, ano de fabricação 1988, de sua propriedade, compareceu ao INMETRO portando o certificado de capacitação para o transporte de produtos perigosos vencido, ou seja, após vencido o prazo estipulado para adequação de pára-choque ao

<sup>14</sup> Maria Sylvia Zanella DI PIETRO. *Direito Administrativo*. 19 ed. Atlas, 2005, p. 97.

RTQ 032, apontando como violado o item 5.10 do RTQ 05, aprovado pela Portaria INMETRO nº 277/93. 2. Inicialmente, rejeito a arguição de intempestividade do apelo, forte na certidão de fls. 106, e no protocolo de fl. 107, considerado o preceito do artigo 17 da Lei nº 10.910/04, restando observado o quinquedecêndio legal. 3. Com efeito, correta a sentença ante a confusão gerada pela imprecisão da autuação, bem como a ausência de motivação dos atos praticados pelos agentes do INMETRO, o que redundou em cerceamento de defesa da Autora. 4. Remessa necessária e recurso conhecidos e desprovidos.

(TRF 2ª Região - AC 404.050 - Relator Desembargador Federal POUL ERIK DYRLUND - 8ª Turma - unânime - 05/07/2007).

As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão poderão ser corrigidos de ofício ou a requerimento do sujeito passivo.

## **2.2 RECURSO VOLUNTÁRIO**

O Recurso Voluntário é o instrumento por meio do qual o sujeito passivo interpõe recurso ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), quando restar irredutível com a decisão proferida em 1ª instância pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de sua jurisdição.

O referido recurso decorre do art. 5º, LV da Constituição Federal, que tem a seguinte redação: “aos litigantes, em Processo Judicial ou Administrativo e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

O prazo para interposição de recurso voluntário contra a decisão proferida em primeira instância pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento é de 30 dias, contados da ciência da decisão de primeira instância.

Assim como a impugnação, o recurso voluntário dá seguimento à fase litigiosa do procedimento, permanecendo suspensa a exigibilidade do crédito tributário, ante o efeito suspensivo (suspende a eficácia da decisão recorrida). Da mesma forma, suspende a fluência do prazo prescricional para propositura, pela Fazenda Pública, da ação de execução fiscal.

O contribuinte poderá impugnar toda matéria ventilada na decisão, caso não concorde com a da decisão de primeira instância, apresentando as razões para cada item. Caso o sujeito passivo concorde ou não impugne parte da decisão de 1ª instância deverá

pagar ou parcelar a parte concordante ou não impugnada e apresentar o recurso parcial. No recurso o contribuinte deverá mencionar o fato, anexando os comprovantes de recolhimento ou parcelamento.

Desta forma, consigna-se que a omissão de um item no recurso por parte do sujeito passivo, por si só caracteriza a concordância relativa à parte não impugnada (recorrida) da decisão, ou seja, a autoridade preparadora deverá pela aplicação do artigo 17 do Decreto nº 70.235/1972, considerar o item como matéria não recorrida. A decisão torna-se definitiva em relação à parte não recorrida. Em seguida, a autoridade preparadora providenciará a formação dos autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada. A parte recorrida seguirá para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

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<sup>15</sup>; II - deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência, conforme inteligência do artigo 34 do Decreto nº 70.235/1972.

A Lei nº 10.522/2002, em seu artigo 27, prevê algumas exceções, sendo que não caberá recurso de ofício das decisões prolatadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, em processos relativos a tributos administrados por esse órgão: I - quando se tratar de pedido de restituição de tributos; II - quando se tratar de ressarcimento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS; III - quando se tratar de reembolso do salário-família e do salário-maternidade; IV - quando se tratar de homologação de compensação; V - nos casos de redução de penalidade por retroatividade benigna; e VI - nas hipóteses em que a decisão estiver fundamentada em decisão proferida em ação direta de inconstitucionalidade, em súmula vinculante proferida pelo Supremo Tribunal Federal e no disposto no § 6º do art. 19 da Lei nº 10.522/2002.

---

<sup>15</sup> Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008. “Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributos e encargos de multa, em valor total superior a R\$1.000.000,00 (um milhão de reais). Parágrafo Único. O valor da exoneração de que trata o caput deverá ser verificado por processo.”

O recurso, mesmo perempto, será encaminhado ao órgão de segunda instância, que julgará a perempção. Da decisão de primeira instância não cabe pedido de reconsideração.

Por fim, a jurista Cleide Previtalli Cais<sup>16</sup> argumenta que o recorrente pode desistir do recurso voluntário em qualquer fase processual, mediante petição ou termo nos autos do processo.

### **2.3 JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA**

Conforme inteligência do artigo 37 do Decreto nº 70.235/1972, o julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. O CARF foi criado pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009 e instalado pela Portaria MF nº 41/2009.

Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de 15 (quinze) dias da ciência do acórdão ao sujeito passivo de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, turma de Câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. Consigna-se que o recurso especial, interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional ou pelo contribuinte, deverá ser realizado em petição dirigida ao presidente da câmara à qual esteja vinculada a turma que houver prolatado a decisão recorrida. Em sendo admitido o recurso apresentado por qualquer das partes, será dada ciência à parte contrária, oportunizando-lhe, no prazo de 15 (quinze) dias, a oportunidade de apresentar contra-razões. Quando o recurso for interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional, também será oportunizado ao contribuinte apresentar recurso especial relativo à parte do acordo que lhe foi desfavorável.

Os pressupostos de admissibilidade serão analisados pelo presidente da câmara recorrida, em despacho fundamentado, admiti-lo ou, caso não satisfeitos, negar-lhe seguimento.

Assim já decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais:

**RECURSO ESPECIAL – PRESSUPOSTO.** Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se circunstância fundamental na

---

<sup>16</sup> CAIS, Cleide Previtalli. *O Processo Tributário*. 7ª ed. RT, 2011, p. 216.

apreciação da divergência no nível do juízo de admissibilidade do recurso, é tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência, o que se agrega a um fato sem alteração substancialmente (Magalhães Noronha, in Direito Penal, ed. Saraiva, 1º vol., 1972, pág. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência e assente em fatos que não coincidem com os de acórdão inquinado. (Ac. CSRF/01-0.956, DOU de 06.07.1990, p. 12.983, Relatora Conselheira Miriam Seif.)

Não caberá recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação de decisão de primeira instância.

## **2.4 DO JULGAMENTO EM INSTÂNCIA ESPECIAL**

Não cabe pedido de reconsideração de ato do Ministro da Fazenda que julgar ou decidir as matérias de sua competência, conforme artigo 39 do Decreto nº 70.235/1972.

Transcreve-se o teor do artigo 40 do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 40. As propostas de aplicação de equidade apresentadas pelos Conselhos de Contribuintes atenderão às características pessoais ou materiais da espécie julgada e serão restritas à dispensa total ou parcial de penalidade pecuniária, nos casos em que não houver reincidência nem sonegação, fraude ou conluio.

A equidade prevista no artigo acima, se aplica nos casos de induzimento a erro do contribuinte provocado pela administração ou manifesta contradição entre dispositivos legais que possam ter levado o mesmo duplo entendimento. Assim, toda vez que existir circunstâncias relevantes recomendam sua aplicação. Também deverá haver a observância dos requisitos da não reincidência nos crimes de sonegação, fraude ou conluio.

A equidade também está prevista no Código Tributário Nacional. O jurista Leandro Paulsen, com muita propriedade sobre o tema, assim leciona:

A aplicação de equidade está prevista em dois dispositivos do Código Tributário Nacional. O primeiro é inciso IV do art. 108, que dispõe que 'Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará a equidade', ressaltando,

porém, no §2º, que 'o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido'. Verifica-se, pela leitura do dispositivo, que a aplicação da equidade, além de não poder resultar na dispensa do tributo devido, somente poderá ser aplicada quando ausente disposição legal expressa. Esses requisitos foram bem apreendidos no PN CST 537/70, cuja ementa dispõe que 'a equidade, ao contrário, só pode ser aplicada na ausência de disposição expressa da Lei (CTN, art. 108, caput e inciso IV), e de seu emprego não poderá resultar a dispensa de pagamento de tributo devido (idem, §2º)'. Os fundamentos do referido parecer são, em síntese, os seguintes: '7. A equidade, por sua vez é mero processo de aplicação da Lei, meio de suprir suas lacunas, só podendo, em consequência, ser adotada na ausência de disposição expressa de Lei, como assinalam a Doutrina e a jurisprudência, orientação esposada pelo Código Tributário Nacional, em seu art. 108, caput e inciso IV. 8. Não pode, assim, ser invocada para a concessão de benefício cuja criação é deferida exclusivamente à norma legal. 9. Finalmente, como argumento ex abundantia, assinala-se que o emprego da equidade não poderá levar à dispensa do pagamento de tributo devido, como expressamente consignado no §2º do art. 108, caput, supracitado, não tendo, portanto, semelhante pretensão, nenhum amparo legal'. O segundo é o artigo 172 do CTN, que dispõe que 'a lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo', dentro outros, 'a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso'. O artigo 40 do Decreto nº 70.235/72 está baseado neste último (art. 172 do CTN), pois permite a autoridade julgadora dispensar o contribuinte do pagamento da multa.<sup>17</sup>

Assim já decidiu o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

ISTR – Imposto lançado e escriturado no livro próprio e não recolhido; valores omitidos da base de cálculo do imposto e cobrados a título de 'adicional de frete'. O cálculo da multa sobre o imposto corrigido é regra prevista no art. 7º da Lei nº 4.357/64, que criou o instituto. Inocorrência de condições capazes de ensejar a aplicação da equidade. (2º CC – Ac. 201 – 60177).

O Superior Tribunal de Justiça também tem decidido:

TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE TRANSMISSÃO – CRITÉRIO PRO RATA TEMPORAE – ATUALIZAÇÃO DE ESTIMATIVA – EQUIDADE – CTN, ART. 108 – LEI ESTADUAL Nº 9.464/91 – I. Existente norma legal expressa, descabe a inovação de equidade para a solução de litígio fiscal, aplicando norma aperfeiçoada aos serviços internos judiciários (circular), sob pena de ser malferida a legislação

<sup>17</sup> PAULSEN, Leandro. ÁVILA, René Bergmann. SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito Processo Tributário*. 7ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2012, pág 126.

tributária. 2. Recurso provido. (STJ – Resp 45950 – RS – 1ª T. – Rel. Min. Milton Luiz Pereira – DJU 11.09.1995 – p. 28791).

Por derradeiro, o órgão preparador dará ciência ao sujeito passivo da decisão do Ministro da Fazenda, intimando-o, quando for o caso, a cumpri-la, no prazo de trinta dias.

Transcorrido sobre as fases procedimentos do Processo Tributário Administrativo, bem como os instrumentos de defesa do contribuinte, passa-se a análise dos princípios constitucionais que se aplicam ao Procedimento Administrativo Fiscal.

### **3 A APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS INSTRUMENTALIZADORES DE DEFESA DO CONTRIBUINTE**

Princípio é o primeiro momento da existência de algo, ou, ainda, o que serve de base a alguma coisa; causa primeira, raiz, razão<sup>18</sup>.

Conforme consolidou-se através da teoria clássica, o ordenamento jurídico brasileiro é estabelecido através da hierarquia das normas, formando um todo do sistema legislativo. Desta forma, norma de hierarquia inferior busca seu fundamento em norma com validade de norma superior.

Neste sentido, a Constituição Federal está jungida no topo da hierarquia, sendo, portanto, fonte de validade para todas as demais normas insertas no sistema legislativo brasileiro, consequentemente basilando os princípios que estabelecem o restante da ordem jurídica.

Na perspectiva de Canotilho<sup>19</sup>, tais cláusulas também conferem a garantia ao procedimento administrativo justo, que contempla o direito de participação popular do particular nos procedimentos em que está interessado. Desta forma, os princípios passam a deter força normativa, sendo fundamento geral para o estabelecimento de toda relação jurídica.

O professor Celso Antônio Bandeira de Mello define:

[...] Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, seu verdadeiro alicerce, disposição fundamental que irradia sobre

---

<sup>18</sup> HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro de Salles Villar; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa, Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 2299.

<sup>19</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7 ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 275.

diferentes normas, compondo-lhes o espírito servindo de critério para exata compreensão e inteligência delas, exatamente porque define a lógica que lhe dá sentido harmônico. Eis porque violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio violado, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão da sua estrutura mestra.<sup>20</sup>

Ada Pellegrini Grinover aduz sobre a aplicação de princípios na Administração Pública, vejamos:

Dessa maneira, percebe-se, ao final, que se entrelaçam os princípios e garantias examinadas: do administrador exige-se que se observe e que faça observar – inclusive na instrução - a garantia do contraditório, porque, dentre outros, essa garantia, como visto à sociedade, é fator de imparcialidade (ou de impessoalidade, pensando na Administração), bem como da validade e da eficácia da prova. Violando-se, na colheita da prova, o contraditório e outros postulados que integram a cláusula do devido processo legal, comprometem-se a isenção e a impessoalidade de quem preside a instrução e, conseqüentemente, de quem há de julgar com base em tais elementos assim viciados.<sup>21</sup>

A aplicação dos princípios constitucionais – aqui específicos na garantia da defesa do contribuinte em procedimento fiscal – se mostram necessários para fins de manutenção de direitos e garantias fundamentais do cidadão.

Em outra vertente, é sabido que a Administração Pública se rege por princípios Constitucionais, quais sejam: a legalidade, a impessoalidade, a moralidade, a publicidade e a eficiência. Notório que esses princípios devem ser observados em todos os processos, inclusive no processo administrativo fiscal.

No entanto, acrescenta-se que o Processo Administrativo Fiscal contém outros respaldos, quais sejam: Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (Lei de Processo Administrativo Federal – LPA); e o Decreto nº 70.235, de março de 1972 (Processo Administrativo Fiscal).

É notório que não são somente os princípios colacionados em parágrafo anterior que terão valia na Constituição Federal de 1988, porém, também, aqueles descritos no artigo 5º da Carta Magna. De outra forma, colaciona-se os princípios diretos e indiretos

<sup>20</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Direito Administrativo Brasileiro*. 34ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 88.

<sup>21</sup> GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Candido Rangel; CINTRA, Antonio Carlos Araújo. *Teoria geral do processo*. 13. Edição. São Paulo: Malheiros. 1996. Pág. 49.

que são descritos pela Carta de 88, ou mesmo aqueles que são citados da Teoria Geral do Direito, qual seja o princípio da Segurança Jurídica.

Nesse teor, a legalidade, tratada com vínculo em todas as ações do Estado de Direito, demonstra a sujeição da Administração à lei. A finalidade de um processo administrativo é que as decisões sejam fundamentadas em lei, para que não haja superioridade de uma das partes interessadas no litígio, formando, então, um processo coerente e justo.

Ressalte-se que o Princípio da Legalidade não pode ser encarado como um princípio simples e de cumprimento meramente formal, visto que o princípio em si requer uma circunstância específica e visa um caso concreto. Ademais, a colação deste princípio é sempre um quesito essencial de previsão da esfera legislativa, para dar validade a uma ação da esfera administrativa.

A impessoalidade, moralidade e publicidade, no entanto, vinculam-se com a Administração, traçando linhas que se inserem umas com as outras. Nesse sentido, a impessoalidade é um meio para que o sujeito atinja a moralidade. E a publicidade é uma barreira para ambas, no sentido de demonstrar a fiel conduta e inviabilizar erros ou medidas opostas do que é impessoal e moral.

Na mesma linha de raciocínio, acrescenta-se que a moralidade se reveste de uma conduta com ética e respeito ao desempenho estatal, na qual deve-se aplicar a impessoalidade e publicidade em seus atos. Este princípio, quando atrelado ao processo administrativo fiscal inicia-se desde o lançamento do crédito tributário até o trâmite final do mesmo.

Noutro giro, a moralidade foi eleita pela Constituição Federal como um dos quesitos mais essenciais da Administração Pública, na tentativa de demonstrar uma conciliação entre boa-fé, honra, e probidade.

Nesse veio, é razoável a que a Administração Pública zele pela moralidade administrativa, visto que o processo administrativo fiscal tem demonstrado como instrumento útil na ordem jurídica, pois ele consagra um campo muito farto para a investigação, podendo chegar a uma decisão precisa.

Já Publicidade tem dois veios, visto que de um lado demonstra que todos os atos processuais devem ser públicos e abertos, e de outro consagra que todos os atos que são praticados pela Administração Pública devem ser públicos, uma vez que surge a necessidade do povo saber a posição desde, como forma de democracia administrativa.

### 3.1 O DEVIDO PROCESSO LEGAL

A Declaração Universal dos Direitos Humanos enumera alguns direitos que são inerentes a todos os seres humanos, no qual está enfatizado no art. XI, nº 1, que: “todo ser humano acusado de um ato delituoso tem o direito de ser presumido inocente até que a sua culpabilidade tenha sido provada de acordo com a lei, em julgamento público no qual lhe tenham sido asseguradas todas as garantias necessárias à sua defesa.”

O devido processo legal tributário, como cláusula vetora do regime instituído pela Carta de 1988, no particular resulta incompatível com o contexto legislativo acima descrito, e sua aplicação, inafastável, exige a reconstrução do tecido normativo esgarçado e deteriorado com vistas a leis básicas atualizadas e eficientes e regulamentos de execução revitalizados e, por fim, um novo código tributário, adequado para as atuais condições do país.<sup>22</sup>

O autor Alberto Nogueira assim afirma:

O poder de tributar, rigidamente delimitado na Constituição, também há de se afeiçoar ao devido processo legal, na medida em que o contribuinte fique a salvo de excessos (*substantive due process*) ou de abusos na cobrança (*procedural due process*), fazendo prevalecer os princípios constitucionais informadores da tributação. Em suma, o reinado da equitativa exação, aferida pelo melhor modelo do devido processo legal tributário possível.<sup>23</sup>

Paulo Carvalho de Barros aduz ser o devido processo legal um instrumento básico para preservar direitos e assegurar garantias. Nessa medida tornaria concreta a busca da tutela jurisdicional ou a manifestação derradeira do Poder Público, em problemas de cunho administrativo<sup>24</sup>.

Colaciona-se emente de julgamento do Mandado de Segurança nº 26.358 MC/DF, de relatoria do Ministro Celso de Mello, vejamos:

EMENTA: TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. PROCEDIMENTO DE CARÁTER ADMINISTRATIVO. SITUAÇÃO DE CONFLITUOSIDADE EXISTENTE ENTRE OS INTERESSES DO ESTADO E OS DO PARTICULAR.

<sup>22</sup> NOGUEIRA, Alberto. *O Devido Processo Legal Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 64.

<sup>23</sup> NOGUEIRA, Alberto. *O Devido Processo Legal Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 13.

<sup>24</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14 ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2008. p. 75

NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA, PELO PODER PÚBLICO, DA FÓRMULA CONSTITUCIONAL DO “DUE PROCESS OF LAW”. PRERROGATIVAS QUE COMPÕEM A GARANTIA CONSTITUCIONAL DO DEVIDO PROCESSO. O DIREITO À PROVA COMO UMA DAS PROJEÇÕES CONCRETIZADORAS DESSA GARANTIA CONSTITUCIONAL. MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA. - A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem reafirmado a essencialidade do princípio que consagra o “due process of law”, nele reconhecendo uma insuprimível garantia, que, instituída em favor de qualquer pessoa ou entidade, rege e condiciona o exercício, pelo Poder Público, de sua atividade, ainda que em sede materialmente administrativa, sob pena de nulidade do próprio ato punitivo ou da medida restritiva de direitos. Precedentes. Doutrina. - Assiste, ao interessado, mesmo em procedimentos de índole administrativa, como direta emanção da própria garantia constitucional do “due process of law” (CF, artigo 5º, LIV) - independentemente, portanto, de haver previsão normativa nos estatutos que regem a atuação dos órgãos do Estado -, a prerrogativa indisponível do contraditório e da plenitude de defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (CF, artigo 5º, LV), inclusive o direito à prova.

No seara administrativo, da mesma forma, não assoma a existência de uma estrutura com as garantias sinalizadoras do respeito ao devido processo legal, com o relevo constitucional que este efetivamente ganhou, tornando-se um importante princípio reitor do processo, em qualquer via, conforme assinala Nogueira:

O que falta, a nosso ver, é uma estrutura administrativa confiável, principalmente no primeiro nível de decisão (Delegados da Receita Federal), que assegure ao contribuinte o devido processo legal, com maiores garantias de defesa, à semelhança do novo Código de Processo Tributário de Portugal. O sistema atual não atende aos requisitos do ‘contraditório’, ampla defesa e ‘meios e recursos a ela inerentes’ (CF, art. 5º, LV), desservindo aos contribuintes e ao próprio fisco, levando o conflito, frequentemente, de logo, ao Judiciário, sem qualquer vantagem para ninguém. O aperfeiçoamento dos órgãos administrativos encarregados de apreciar questões tributárias é a solução mais lógica, racional e econômica para prevenir dispendiosas ações judiciais. Não se trata, em definitivo, de restringir o acesso do contribuinte ao Judiciário, mas de pôr à sua disposição um verdadeiro e útil instrumento de defesa (...) Como se vê, não seria difícil dar ao princípio do devido processo legal tributário, também no campo administrativo, o necessário (e merecido) realce, tudo para tornar mais efetiva, acessível e barata (custo zero para o contribuinte) a garantia do direito de não se submeter a exigências fiscais sem fundamento jurídico.<sup>25</sup>

---

<sup>25</sup> NOGUEIRA, Alberto. *O Devido Processo Legal Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 84-87.

O processo tributário administrativo, apesar de apresentar significativa diferença do processo judicial, tem o contraditório como forma ampla do direito de defesa, destinando-se à autoridade fiscal julgadora imparcial que tem o dever de conduzi-lo com observância do princípio da ampla defesa e contraditório, efetivando o procedimento e seus atos administrativos.

Afirma José Afonso da Silva:

O princípio do devido processo legal entra agora no Direito Constitucional positivo com um enunciado que vem da Magna Carta inglesa: ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal (artigo 5º, LIV). Combinado com o direito de acesso à Justiça (artigo 5º, XXXV) e o contraditório e a plenitude da defesa (artigo 5º, LV), fecha-se o ciclo das garantias processuais. Garante-se o processo, e quando se fala em "processo", e não em simples procedimento, alude-se, sem dúvida, a formas instrumentais adequadas, a fim de que a prestação jurisdicional, quando entregue pelo Estado, dê a cada um o que é seu, segundo os imperativos da ordem jurídicas. E isso envolve a garantia do contraditório, a plenitude do direito de defesa, a isonomia processual e a bilateralidade dos atos procedimentais, conforme autoriza a lição de Frederico Marques.<sup>26</sup>

Entretanto a observância destes princípios não significa apenas a um simples direito de manifestação no processo administrativo. Esta conduta impõe o direito à informação e a possibilidade de interferir na formação de convencimento da autoridade fiscal lançadora do auto de infração, de forma ampla assegurada pelo ordenamento constitucional, caracterizado pelo princípio do devido processo legal.

Não é mais admissível que o julgador administrativo ignore a mudança que o constituinte conferiu ao processo que se desenvolve em sua esfera de atuação, cerceando os direitos do contribuinte sob qualquer forma ou pretexto: falta de motivação, denegação injustificada de prova, recusa de diligências legitimamente requeridas ou de documentos apresentados pelo contribuinte, como se fazia no passado não muito longínquo, ou, como ainda se insiste, em alguns casos, na exigência da odiosa garantia de instância administrativa. Também está o Poder Judiciário sujeito aos novos e saudáveis ventos insuflados pelo Estado Democrático de Direito, seja no resguardo do direito das partes, nos processos que se formem no seu âmbito, seja no repúdio a práticas incompatíveis com aquele regime.<sup>27</sup>

---

<sup>26</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 9ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p. 378.

<sup>27</sup> NOGUEIRA, Alberto. *O Devido Processo Legal Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 91-92.

Para materialização do devido processo legal, também é necessário a observação do princípio da ampla defesa e contraditório que permite o direito de defesa do contribuinte, sendo exercido em sua amplitude quando aplicado a motivação das decisões administrativas devidamente fundamentadas.

### **3.2 O PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Nos procedimentos administrativos fiscais existe a necessidade de serem observados os princípios do contraditório e da ampla defesa, tendo em vista às garantias fundamentais dos indivíduos e à garantia do Estado de Direito e o devido processo legal previsto no artigo 5º, LIV, da Constituição Federal<sup>28</sup>.

No Processo Administrativo Fiscal o contraditório é instaurado quando da resistência do contribuinte ao lançamento do crédito tributário pela Receita Federal do Brasil, mediante apresentação da impugnação e demais recursos previstos na legislação procedimental. A ampla defesa permite ao contribuinte utilizar-se de todo e qualquer instrumento lícito para provar suas alegações.

O artigo 5º, LV, da Constituição Federal do Brasil, diz:

Art. 5º. [...]

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

O contraditório e a ampla defesa asseguram uma atuação efetiva e equilibrada da autoridade fiscal julgadora, garantido ao contribuinte o direito de defesa, através da paridade de instrumentos, oportunizando a mesma oportunidade no que se refere a materialização de argumentos e fatos necessários que possam reconhecer seus direitos, para efetivação do devido processo legal.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem anulado lançamentos no qual originou de decisão de 1ª Instância Administrativa que não analisou os argumentos de defesa, senão vejamos:

---

<sup>28</sup> Brasil. Constituição Federal. **Art. 5º** Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: **LIV** - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

Ementa: CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – NULIDADE DA DECISÃO. A não apreciação, no julgamento, de alegações de impugnação, caracteriza cerceamento do direito de defesa e desobediência aos princípios da ampla defesa e contraditório. Preliminar de cerceamento do direito de defesa acolhida. Nulidade da Decisão de primeira instância. (Acórdão 103-22.022, publicado no D.O.U. nº de 26/08/05).

Desta forma, o contraditório e a ampla defesa não se resume à oportunização ao contribuinte para apresentar sua irresignação ao auto de infração. Para materialização de ambos os princípios necessários para constitucionalização do procedimento é preciso a participação ativa da autoridade fiscal julgadora no desenvolvimento do procedimento fiscal e formação das provas, para ao final se chegar ao resultado justo.

A ampla defesa e contraditório, portanto, encontra guarida no que se refere à formação da prova pelo contribuinte, pois trata-se de seu direito de defesa. Paulo Celso Bonilha, define com propriedade o direito à formação do conjunto fático probatório, *in verbis*:

como enuncia Chiovenda, "provar significa formar o convencimento do juiz sobre a existência ou inexistência dos fatos relevantes do processo". Em outras palavras, o vocábulo prova (do latim "proba", de "probare") pode ser tomado em duas acepções: no sentido de tudo quanto possa convencer o juiz da certeza de um fato (acepção objetiva); e no sentido da convicção ou certeza da existência ou inexistência de um fato assumida pelo juiz (acepção subjetiva). Demais disso, a prova tem um objeto, que são os fatos da causa, isto é, os fatos deduzidos pelas partes, sejam os que fundamentam a ação, sejam os indicados na contestação. Destinatário da prova é o juiz. As afirmações dos fatos, pelos litigantes, são endereçadas ao juiz, que necessita e quer saber a verdade quanto aos mesmos. Por isso, é indispensável a produção da prova, na qual o juiz buscará formar a sua convicção. Falar-se em meios de prova é cogitar dos instrumentos ou provas, através dos quais os fatos serão representados no processo. Há meios hábeis para efetuar essa produção, de acordo com a natureza do fato e, por via de consequência, os meios de prova variam de acordo com as necessidades de utilização de métodos técnicos e juridicamente idôneos à fixação desses fatos em juízo. Além da necessidade de fixação dos fatos por instrumentos ou provas idôneas, o funcionamento da atividade probatória no processo decorre de um método que é necessário observar e vincula as partes e o juiz: trata-se do processo ou procedimento probatório estabelecido pelo direito positivo. Feitas estas breves considerações iniciais, alicerçadas na legislação e na doutrina processual, parece-nos de todo justificável, por sua similitude, adaptar o conceito da prova judicial ao da prova do processo administrativo: ambas têm a mesma natureza e função instrumental, guardadas, naturalmente, as peculiaridades dos dois tipos de processo estatal. "Tomando-se, assim, por empréstimo, a precisa definição de Moacyr Amaral Santos e adaptando-a ao nosso tema, é de se concluir que prova é a soma dos fatos produtores da

convicção da autoridade julgadora, apurados no processo administrativo-tributário.<sup>29</sup>

Para Roberto Bedaque, analisando o contraditório, assim se posiciona:

(...) não pode o juiz manter-se preso às noções superadas de processo dispositivo e de passividade judicial. Deve ele desenvolver sua atividade de condutor do processo de forma ativa, buscando remover todos os obstáculos que se apresentarem à efetividade do contraditório. Exige-se a imparcialidade do julgador, mas rejeita-se sua indiferença.<sup>30</sup>

Nelson Nery também relata a necessidade da bilateralidade de ambas as partes no processo:

Por contraditório deve entender se, de um lado, a necessidade de dar conhecimento da existência da ação e de todos os atos do processo às partes, e, de outro, a possibilidade de as partes reagirem aos atos que lhes sejam desfavoráveis. Os contendores têm direito de deduzir suas pretensões e defesas, de realizar as provas que requereram para demonstrar a existência de seu direito, em suma, direito de serem ouvidos paritariamente no processo, em todos os seus termos.<sup>31</sup>

Assim, a observância destes princípios denota a oportunidade do contribuinte em produzir provas e ser ouvido, impossibilitando à autoridade fiscal julgadora, emitir decisão sem a manifestação do sujeito passivo.

Inclusive, inúmeros são os julgados no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, anulando lançamentos por cerceamento de defesa ao contribuinte, por infringência à garantia constitucional da ampla defesa e contraditório, conforme se pode ver a seguir:

PROCESSUAL - DECISÃO. APRECIÇÃO DE PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. NULIDADE - Anula-se a decisão de primeira instância que deixou de apreciar pedido de realização de diligência ou perícia. (Acórdão 108-08726, de 26/02/2006)  
Ementa: PAF - INDEFERIMENTO DE PEDIDOS DE DILIGÊNCIA E PERÍCIAS CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - INOCORRÊNCIA – Não configura cerceamento de direito de defesa

<sup>29</sup> BONILHA, Paulo Celso. *Da Prova no processo Administrativo-tributário*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 1997, p.68.

<sup>30</sup> TUCCI, José Rogério Cruz e BEDAQUE, José Roberto dos Santos (coords.). *Causa de Pedir e Pedido no Processo Civil: Questões Polêmicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 40.

<sup>31</sup> NERY JUNIOR, Nelson. *Princípios do Processo Civil na Constituição Federal*. 7. ed. São Paulo: RT, 2002.p., 137.

o indeferimento, na decisão de primeira instância, de pedido de realização de diligência e perícia, quando as razões do indeferimento estão claramente expostas na decisão. PAF - PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA - INDEFERIMENTO - A diligência e a perícia não se prestam para produzir provas de responsabilidade das partes ou colher juízo de terceiros sobre a matéria em litígio, mas a trazer aos autos elementos que possam contribuir para o deslinde do processo. Devem ser indeferidos os pedidos prescindíveis para o desfecho da lide. (Acórdão 104-21.032, de 13/09/2005)

PERÍCIA/DILIGÊNCIA FISCAL - INDEFERIMENTO PELA AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - A determinação de realização de diligências e/ou perícias compete à autoridade julgadora de Primeira Instância, podendo a mesma ser de ofício ou a requerimento do impugnante. A sua falta não acarreta a nulidade do processo administrativo fiscal. PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA - DESCABIMENTO - Descabe o pedido de diligência quando presentes nos autos todos os elementos necessários para que a autoridade julgadora forme sua convicção. As perícias devem limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também incluídos nos autos, não podendo ser utilizadas para reabrir, por via indireta, a ação fiscal. (Acórdão 104-22865, de 05/12/2007)

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - CONTRIBUINTE NÃO TOMOU CIÊNCIA DO RESULTADO DA DILIGÊNCIA - A ciência ao contribuinte do resultado da diligência é uma exigência jurídicoprocedimental, dela não se podendo desvincular, sob pena de anulação do processo, por cerceamento ao seu direito de defesa. Necessidade de retorno dos autos à instância originária para que se dê ciência ao contribuinte do resultado da diligência, concedendo-lhe o prazo regulamentar para, se assim o desejar, apresentar manifestação. (Acórdão 105-15892, de 20/09/2006).

Leciona Cândido Dinamarco:

A efetividade das oportunidades para participar depende sempre do conhecimento que a parte tenha do ato a ser atacado. O sistema inclui, portanto, uma atividade, posta em ação pelo juiz e seus auxiliares, consistente na *comunicação processual* destinada a oferecer às partes ciência de todos os atos que ocorrem no processo. O primeiro e mais importante deles é a *citação*, indicada como a *alma do processo*, que é o ato com que o demandado fica ciente da demanda proposta, em todos os seus termos (CPC, art. 213), tornando-se parte no processo a partir de então (...) Para o conhecimento dos atos que realizam ao longo do procedimento, com o eventual chamamento a ter alguma conduta ou abster-se dela, existem as *intimações* (art. 234): o autor é intimado da defesa processual deduzida pelo réu, este é intimado quando o autor pede a antecipação da tutela, a parte que requereu uma perícia é intimada a adiantar os honorários do perito, ambos são intimados da decisões e sentenças proferidas etc.<sup>32</sup>

<sup>32</sup> DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 216-217.

Desta forma, a autoridade fiscal julgadora, na condução do processo tributário administrativo, positivado pelo Decreto Lei nº 70.235/72, deve ater-se ao princípio de ampla defesa e contraditório, através da oportunização ao contribuinte em apresentar sua defesa e produzir provas, no intento de interferir no julgamento, como forma de alcançar uma decisão justa e igualitária.

### **3.3 A NECESSIDADE DE MOTIVAÇÃO DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS PELA AUTORIDADE FISCAL**

A motivação das decisões administrativas nada mais é do que a vinculação do ato administrativo ao fundamento utilizado para justificar as razões daquele posicionamento.

Ensina Maria Sylvia Zanella Di Pietro:

(...) que motivo e o pressuposto de fato e de direito que serve de fundamento ao ato administrativo e que a motivação é a exposição dos motivos, ou seja, é a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato realmente existiram.” e ainda exemplifica dizendo que “(...) no ato de punição do funcionário, o motivo é a infração que ele praticou, no tombamento, é o valor cultural do bem, na licença para construir, é o conjunto de requisitos comprovados pelo proprietário; na exoneração do funcionário estável é o pedido por ele formulado.”<sup>33</sup>

O processo tributário administrativo leva necessariamente à emissão de uma decisão pela autoridade fiscal julgadora ou órgão fiscal julgador, seja em 1ª ou 2ª instância, ou ainda, através da instância especial. Em razão disto, exige-se da administração tributária a comprovação dos motivos de fato e de direito que levou a autoridade ou órgão fiscal à formação daquele resultado, consoante previsto nos artigos 31 do Decreto Lei nº 70.235/72.

O artigo 93, inciso X, da Constituição Federal, assim leciona:

Art. 93. Lei complementar, de iniciativa do Supremo Tribunal Federal, disporá sobre o Estatuto da Magistratura, observados os seguintes princípios:

---

<sup>33</sup> Di Pietro, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo* – 24. ed. – São Paulo: Atlas, 2011. p. 212

X – as decisões administrativas dos tribunais serão motivadas, sendo as disciplinares tomadas pelo voto da maioria absoluta de seus membros.

O princípio da motivação encontra previsão constitucional no artigo supra mencionado, estando contido na diretriz principiológica do devido processo legal, igualmente previsto no artigo 5º, LIV, da Constituição Federal. Configura-se, desta forma, como uma garantia ao contribuinte para que possa questionar o ato administrativo, vide *lançamento do crédito tributário* e sua consequente Cobrança.

Ensina Maria Sylvia Zanella Di Pietro<sup>34</sup>, “que motivo e o pressuposto de fato e de direito que serve de fundamento ao ato administrativo e que a motivação é a exposição dos motivos, ou seja, é a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato realmente existiram.” e ainda exemplifica dizendo que “(...) no ato de punição do funcionário, o motivo é a infração que ele praticou, no tombamento, é o valor cultural do bem, na licença para construir, é o conjunto de requisitos comprovados pelo proprietário; na exoneração do funcionário estável é o pedido por ele formulado.”

Para Celso Antonio Bandeira de Melo<sup>35</sup>, “em algumas hipóteses de atos vinculados, isto é, naqueles que há aplicação quase automática da lei, por não existir campo para interferência de juízos subjetivos do administrador, a simples menção do fato e da regra de Direito aplicada pode ser suficiente, por estar implícita a motivação. Todavia, em que existe discricionariedade administrativa ou em que a prática do ato vinculado depende de atirada apreciação e sopesamento dos fatos e das regras jurídicas em causa, é imprescindível motivação detalhada.”

Já Diogenes Gasparine<sup>36</sup> ensina que, “a motivação é necessária para todo e qualquer ato administrativo, pois a falta de motivação ou indicação de motivos falsos ou incoerentes torna o ato nulo devido a Lei n.º 9.784/99, em seu art. 50, prevê a necessidade de motivação dos atos administrativos sem fazer distinção entre atos vinculados e os discricionários, embora mencione nos vários incisos desse dispositivo quando a motivação é exigida.”

A lei 9.784/99 que refere-se ao Processo Administrativo Geral, impõe à Administração Pública o dever de apresentar a motivação clara, explícita e congruente dos motivos que embasam seus atos e decisões.

---

<sup>34</sup> Di Pietro, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo* – 24. ed. – São Paulo: Atlas, 2011. p. 212.

<sup>35</sup> Mello, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo* – 15. ed. – São Paulo: Malheiros, 2002. p. 102.

<sup>36</sup> Gasparini, Diogenes. *Direito Administrativo* – 10. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2005. p. 23.

O seu artigo 50 assim diz:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:  
 I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;  
 II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;  
 III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública;  
 IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório;  
 V - decidam recursos administrativos;  
 VI - decorram de reexame de ofício;  
 VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;  
 VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.  
 § 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Nesta seara, importante a lição dos professores Sacha Calmon Navarro Coelho e Eduardo Junqueira Coelho:

A exigência tributária deve expressar a vontade da lei e não meramente o interesse do fisco, enquanto parte da relação fiscal. O lançamento que não traga expressamente a sua causa é nulo por vício substancial. Ao particular cumpre não só o pagamento do tributo, como também se submeter ao dever imposto por normas de direito tributário instrumental, de colaboração na apuração do crédito tributário e na apreensão dos fatos relevantes à sua 'constituição'. Forma-se, assim, um elo de 'solidariedade' entre fisco e contribuinte, visando à aferição da capacidade contributiva do particular em face dos atos e fatos estabelecidos na lei como hábeis a respaldar a incidência do tributo.<sup>37</sup>

Fala-se em devido processo constitucional, em decorrência da circunstância de que os contornos dessa garantia decorrem da própria Constituição, que necessariamente contempla o bloco de garantias impostergáveis que determinam seu conteúdo.<sup>38</sup>

Dierle José Coelho Nunes assim expõe:

<sup>37</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro Coelho. COELHO, Eduardo Junqueira. *CARF: questões controvertidas no processo administrativo fiscal*/[coordenação Ives Gandra da Silva Martins, conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves]. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012. (Série pesquisas tributárias. Nova série; 18), pág. 81.

<sup>38</sup> LEAL, André Cordeiro. *O contraditório e a fundamentação das decisões*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 128.

não se pode mais acreditar em uma justiça social predefinida antes do debate processual, eis que só as peculiaridades do caso concreto (...), definidas endoprocessualmente, conseguem permitir, mediante o estabelecimento de um fluxo discursivo entre os interessados e o órgão decisor, a formação de um provimento adequado.<sup>39</sup>

É fato que a conclusão do processo, sendo favorável ou não ao contribuinte, deverá decorrer da análise das alegações e provas apresentadas pelo contribuinte e autoridade fiscal no procedimento fiscal, originando a fundamentação à ser apresentação da decisão da Administração Fiscal quando da prolação do julgamento. Com isso, o julgamento acaba por concretizar os direitos e garantias constitucionais, materializadas pelo princípio principal do devido processo legal, abarcando ampla defesa e contraditório.

A necessidade de motivação que gera a fundamentação das decisões evita que a Administração Tributária emita decisões em desconformidade com a legislação de forma ilegal e arbitrária, o que possibilita o controle dos atos administrativos.

A doutrina administrativista também aborda o princípio da motivação:

[...] implica para a Administração Pública o dever de justificar seus atos, apontando-lhes os fundamentos de direito e de fato, assim como a correlação lógica entre os eventos e situações que deu por existentes e a providência tomada, nos casos em que este último esclarecimento seja necessário para aferir-se a consonância da conduta administrativa com a lei que lhe serviu de arrimo.<sup>40</sup>

Di Pietro também menciona que:

O princípio da motivação exige que a Administração Pública indique os fundamentos de fato e de direito de suas decisões. Ele está consagrado pela doutrina e pela jurisprudência, não havendo mais espaço para as velhas doutrinas que discutiam se a sua obrigatoriedade alcançava só os atos vinculados ou só os atos discricionários, ou se estava presente em ambas categorias. A sua obrigatoriedade se justifica em qualquer tipo de ato, porque trata de formalidade necessária para permitir o controle de legalidade dos atos administrativos.<sup>41</sup>

---

<sup>39</sup> NUNES, Dierle José Coelho. Apontamentos iniciais de um processualismo constitucional democrático. In: MACHADO, Felipe Daniel Amorim; OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de (Coord.). *Constituição e processo: a contribuição do processo ao constitucionalismo democrático brasileiro*. Belo Horizonte: Del Rey, 2009, pág. 356.

<sup>40</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 13 ed., Malheiros, 2000, p. 82.

<sup>41</sup> Maria Sylvania Zanella DI PIETRO. *Direito Administrativo*. 19 ed. Atlas, 2005, p. 97.

O Tribunal Regional Federal da 1ª Região tem decidido com idêntico entendimento:

(...). 3. De acordo com a Lei n. 9.784/99, art. 50, "deverão ser motivados todos os atos administrativos que: neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses; imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções; decidam processos administrativo de concurso ou seleção pública; dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório; decidam recursos administrativos; decorrem de reexame de ofício; deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais; importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de outro ato". 4. A motivação dos atos administrativos é um princípio constitucional implícito, resultando do disposto no art. 93, X, da Constituição (pois não é razoável a obrigatoriedade de motivação apenas das decisões administrativas dos Tribunais), do princípio democrático, uma vez que indispensável ao convencimento do cidadão e ao consenso em torno da atividade administrativa (Celso Antônio Bandeira de Mello), e da regra do devido processo legal. É, por isso, uma exigência inderrogável, de modo que não prevalece para o fim de dispensar motivação da revogação - como no caso aconteceu - a nota de "caráter precário". (...). (TRF 1ª Região - AMS processo 2001.38.00.025743-3 - 5ª Turma - unânime - 01/03/2007).

EMENTA: CONSTITUCIONAL, ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. CONCURSO PÚBLICO. PERDA DE OBJETO NÃO CONFIGURADA. DIREITO DE ACESSO AOS CRITÉRIOS DE CORREÇÃO DA PROVA DE REDAÇÃO, DE VISTA DA ALUDIDA PROVA E DE PRAZO PARA INTERPOSIÇÃO DE RECURSO. OBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS DA PUBLICIDADE E DA MOTIVAÇÃO DOS ATOS ADMINISTRATIVOS E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. I - Não se vislumbra, na espécie, o exaurimento do objeto da presente impetração, decorrente do cumprimento da decisão liminarmente proferida nestes autos, na medida em que tal decisão não tem o condão de caracterizar, por si só, a prejudicialidade do mandamus, em face da natureza precária daquele decisum, a reclamar o pronunciamento judicial quanto ao mérito da demanda, até mesmo para se confirmar, ou não, a legitimidade do juízo de valor liminarmente emitido pelo julgador. II - O acesso aos critérios de correção da prova de redação, bem assim de vista da aludida prova e de prazo para interposição de recurso é direito assegurado ao candidato, encontrando respaldo nos princípios norteadores dos atos administrativos, em especial, o da publicidade e da motivação, que visam assegurar, por fim, o pleno exercício do direito de acesso às informações, bem como do contraditório e da ampla defesa, com observância do devido processo legal, como garantias constitucionalmente consagradas (CF, art. 5º, incisos XXXIII, LIV e LV). TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO. AMS 2004.34.00.021156-9/DF. Relator: Desembargador Federal Souza Prudente, julgado em 30/6/2008, DJF1 4.ago.2008. p. 452.

Assim, as razões apresentadas pelo órgão fiscal e pelo contribuinte, no desenvolvimento do procedimento administrativo, consubstanciados à comprovação fática e legislação específica, devem balizar os fundamentos do ato decisório.

## CONCLUSÃO

Percebe-se que todos os instrumentos previstos no Processo Tributário Administrativo, desde o ato que antecede o lançamento, como a impugnação, produção de provas e julgamentos, é necessária a motivação dos atos administrativos devidamente fundamentados para que seja assegurado ao contribuinte seu direito de defesa de forma ampla, contemplando o contraditório para balizar e balancear a decisão pela autoridade fiscal, ao final, contemplando o devido processo legal.

O Processo Tributário Administrativo prevê fases e procedimentos a serem assegurados ao contribuinte como forma de se ter um julgamento justo e equânime. Essa conjunção de fatores corroboram que o procedimento administrativo fiscal somente existira de forma eficaz quando presente o devido processo legal.

A inobservância desses requisitos configuram a insurgência ao devido processo legal, o que pode levar a anulação do ato administrativo e conseqüente revogação da decisão administrativa.

Para que o contribuinte ou o sujeito passivo possa de forma satisfatória, exercer o seu direito ao contraditório e ampla defesa, necessário se faz a comprovação das razões de fato e de direito pela autoridade fiscal no lançamento do auto de infração para constituição do crédito tributário, através da necessária fundamentação dos atos administrativos.

A fundamentação das razões de fato e de direito na constituição do crédito tributário formalizado pelo auto de infração está diretamente relacionada com o direito do sujeito passivo de influir na formação do convencimento do julgador no controle de validade da decisão administrativa, sendo indispensável que a autoridade responsável pelo julgamento manifeste-se sobre as questões fáticas arguidas na defesa.

O dever de fundamentação da decisão confere validade ao processo administrativo, não sendo admissível o ato ou a decisão que aborda o caso de forma genérica, abstendo-se de uma análise individual e ausência na abordagem das circunstâncias fáticas que ensejou o fato gerador da autuação e a conseqüente irresignação do sujeito passivo através da apresentação de sua defesa.

Contextualizando, é dever da autoridade administrativa julgadora a fundamentação das razões de fato e de direito no ato de lançamento do auto de infração, bem como na prolação de decisão, em sede de processo administrativo, a análise de todos os aspectos fáticos expendidos pela defesa, sob pena de violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa, inteligência do artigo 5º, LV da Constituição Federal.

Ou seja, não basta somente oportunizar ao sujeito passivo a apresentação de defesa, sendo imprescindível que a autoridade administrativa demonstre de forma cabal o fato gerador da obrigação tributária, bem como faça a análise da questão fática trazida pelo contribuinte.

Desta forma, somente será possível assegurar o direito à defesa ao contribuinte quando oportunizado a ampla defesa e contraditório no processo administrativo fiscal, quando as decisões e formalizações de atos estiverem devidamente fundamentadas com observância do princípio da motivação, o que possibilitará a análise e controle de legalidade dos atos administrativos que sobrevenham através de constatações de irregularidades ou infrações, até a emissão final da decisão pela Administração Fiscal, contemplando o devido processo legal.

**REFERÊNCIAS**

BRASIL. Ac. *CSRF/01-0.956*, DOU de 06.07.1990, p. 12.983, Relatora Conselheira Miriam Seif.

BRASIL. *Constituição Federal*. 1988

BONILHA, Paulo Celso. *Da Prova no processo Administrativo-tributário*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 1997.

CAIS, Cleide Previtalli. *O Processo Tributário*. 7ª ed. RT, 2011.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7 ed. Coimbra: Almedina, 2000.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7 ed. Coimbra: Almedina, 2000.

CARNEIRO, CLAUDIO. *PROCESSO TRIBUTÁRIO Administrativo e Judicial*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14 ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2008.

COELHO, Sacha Calmon Navarro Coelho. COELHO, Eduardo Junqueira. *CARF: questões controvertidas no processo administrativo fiscal*/[coordenação Ives Gandra da Silva Martins, conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves]. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012. (Série pesquisas tributárias. Nova série; 18).

CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Art. 5º. [...] LV - Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Di Pietro, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo – 24. ed. – São Paulo: Atlas, 2011.*

Di Pietro, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo – 24. ed. – São Paulo: Atlas, 2011.*

DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

GASPARINI, Diogenes. *Direito Administrativo – 10. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2005.*

GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Candido Rangel; CINTRA, Antonio Carlos Araújo. *Teoria geral do processo*. 13. Edição. São Paulo: Malheiros. 1996.

HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro de Salles Villar; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*, Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

LEAL, André Cordeiro. *O contraditório e a fundamentação das decisões*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

MACHADO SEGUNDA, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 5ª Edição. Atlas, 2010.

Maria Sylvania Zanella DI PIETRO. *Direito Administrativo*. 19 ed. Atlas, 2005.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. São Paulo: Dialética, 2001.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2003.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 13 ed., Malheiros, 2000.

NERY JUNIOR, Nelson. *Princípios do Processo Civil na Constituição Federal*. 7. ed. São Paulo: RT, 2002.

NOGUEIRA, Alberto. *O Devido Processo Legal Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. *Curso de Direito tributário*. 11ª edição, 1993, Editora Saraiva.

NUNES, Cleucio Santos. *Curso de Direito Processual Tributário*. Dialética, 2010.

NUNES, Dierle José Coelho. Apontamentos iniciais de um processualismo constitucional democrático. In: MACHADO, Felipe Daniel Amorim; OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de (Coord.). *Constituição e processo: a contribuição do processo ao constitucionalismo democrático brasileiro*. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

PAULSEN, Leandro. ÁVILA, René Bergmann. SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito Processo Tributário*. 7ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2012.

Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008. “Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributos e encargos de multa, em valor total superior a R\$1.000.000,00 (um milhão de reais). Parágrafo Único. O valor da exoneração de que trata o caput deverá ser verificado por processo.”

PORTO, Éderson Garin. *Manual da Execução Fiscal*. 2ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 9ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

TUCCI, José Rogério Cruz e BEDAQUE, José Roberto dos Santos (coords.). *Causa de Pedir e Pedido no Processo Civil: Questões Polêmicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.