

**Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP  
Curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Direito Tributário  
e Finanças Públicas**

Abigail Aparecida dos Santos

**A UTILIZAÇÃO DO CADASTRO DE PESSOAS  
FÍSICAS – CPF DE TRIBUTOS FEDERAIS  
COMO MEIO DE EXIGIR O CUMPRIMENTO DE  
OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.**

**Brasília  
2010**

Abigail Aparecida dos Santos

**A UTILIZAÇÃO DO CADASTRO DE PESSOAS  
FÍSICAS – CPF DE TRIBUTOS FEDERAIS COMO  
MEIO DE EXIGIR O CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO  
ACESSÓRIA.**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

**Brasília – DF  
2010**

Abigail Aparecida dos Santos

**A UTILIZAÇÃO DO CADASTRO DE PESSOAS  
FÍSICAS – CPF DE TRIBUTOS FEDERAIS COMO  
MEIO DE EXIGIR O CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO  
ACESSÓRIA.**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em \_\_/\_\_/\_\_, com menção \_\_\_\_ (\_\_\_\_\_).

Banca Examinadora:

---

Presidente: Prof.

---

Integrante: Prof.

---

Integrante: Prof.

## RESUMO

Um órgão de administração tributária, para exercer com eficiência sua missão de arrecadação e fiscalização de tributos, deve dispor, entre outros meios, de uma ferramenta que possibilite numerar, catalogar, registrar os dados cadastrais e endereços dos sujeitos passivos, a fim de conhecer e identificar os contribuintes, quando necessário. Além disto, o número do contribuinte no cadastro fiscal deve ser sólido e confiável para que outros órgãos e entidades o utilizem em suas bases de dados, a fim de registrar as movimentações financeiras, de patrimônio e de renda dos cidadãos, passíveis de gerarem dados a ser repassados ao fisco federal. A administração tributária federal, no que se refere ao cadastro de pessoas físicas, desenvolveu e mantém uma base de dados dos contribuintes com quantidades de inscritos que ultrapassa o número de sujeitos passivos, público-alvo de tributos federais. No entanto, esta base de dados atendeu a necessidade de um documento nacional, com número seqüencial para todo o país, passível de ser emitido para qualquer cidadão. A dimensão que tomou o cadastro de pessoas físicas possibilitou que o fisco o utilizasse como meio alternativo e eficaz para cobrar a obrigação acessória de Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física – DIRPF. Todavia, esta prática adotada pelo do fisco federal será apresentada e questionada neste trabalho acadêmico quanto à garantia aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

Palavras-chave: Cadastro de Pessoas Físicas; CPF; Omissão de DIRPF; Procedimento Administrativo Tributário; Processo Administrativo tributário.

## **ABSTRACT**

An organ of tax administration, to practise with efficiency his mission of tax revenue and inspection of tributes, must dispose, between other ways, of a tool that it makes possible to number, to catalogue, to register the cadastral data and addresses of the passive subjects, in order to know and identify the taxpayers, when necessarily. Besides this, the number of the taxpayer in the fiscal register must be a robust and reliable so that other organs and entities use it in his bases of data, in order to record financial transactions, asset and income of the citizens, susceptible of producing given being gone over again to the federal Internal Revenue Service. The tax federal administration, in what it refers to the register of individual entities, developed and maintain a database from the contributors with quantities of inscription what she overtakes the number of subjects liabilities, public - clear of taxes federal. However this database attended the need to a document national, with number sequential about to entire country , passable of being issued in about to a citizen. The dimension that took the register of individual entities made possible that it was using the Internal Revenue Service like alternative and efficient way to collect the accessory obligation of Declaration of Annual Agreement of the Income tax of the Individual entity – DIRPF. However, this practice adopted by that of the federal Internal Revenue Service will be introduced and questioned in this academic work as for guarantee the principles of legal defense and the contradictory.

key words: Register of Individual entities; identification number; Omission of DIRPF; tax administrative procedure; Administrative tax Process.

## LEGENDA

CAFIR – Cadastro de Imóveis Rurais.

CEI – Cadastro Específico do INSS

CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica

CPF – Cadastro de Pessoas Físicas.

CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

DIMOB – Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias

DIMOF – Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira

DIRF – Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte

DIRPF – Declaração de Ajustes Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física

DITR – Declaração sobre a Propriedade Territorial Rural

ECT - Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos

ENEM – Exame Nacional do Ensino Médio

IN – Instrução Normativa

INSS – Instituto Nacional do Seguro Social

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IRPF – Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza da Pessoa Física

IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

PGFN – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional

Receitafone – Atendimento Telefônico da Receita Federal do Brasil

RFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil

# SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>7</b>
<b>1 NOÇÕES GERAIS: SUJEITO PASSIVO, CADASTRO FISCAL E OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.</b>	<b>10</b>
1.1 Conceitos básicos de sujeito passivo	10
1.2 Os cadastros fiscais federal para identificação dos sujeitos passivos	11
1.3 As obrigações acessórias decorrentes do Imposto de Renda da Pessoa Física	13
<b>2 A RELAÇÃO ENTRE O CADASTRO DE PESSOAS FÍSICAS - CPF E A DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA - DIRPF</b>	<b>17</b>
2.1 O Cadastro de Pessoas Físicas – CPF e o Imposto de Renda - IRPF	17
2.2 A vinculação entre o Cadastro de Pessoas Físicas e a DIRPF	21
<b>3 PROCEDIMENTO E PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO</b>	<b>27</b>
3.1 Conceitos do Processo e do Procedimento Administrativo Tributário	27
3.2 Princípios do Processo e do Procedimento Administrativo Tributário	30
3.3 A situação cadastral do CPF confrontada com os princípios do Procedimento e do Processo Administrativo Tributário	37
<b>CONCLUSÃO</b>	<b>44</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	<b>46</b>

## INTRODUÇÃO

No Brasil o Cadastro de Pessoas Físicas - CPF foi criado na década de 60 para ser o número do contribuinte no banco de dados do fisco federal. O objetivo era concentrar em uma única base as informações cadastrais do contribuinte pessoa física, a partir de um número seqüencial, nacional, para facilitar a identificação e localização do sujeito passivo pessoa física de tributos federais, a fim de realizar as cobranças das obrigações tributárias.

Entretanto o CPF aos poucos foi sendo utilizado também por outras organizações, além do fisco federal, para funções que ultrapassavam sua atribuição inicial. O CPF ganhou a dimensão de um dos mais usados documentos de identificação nacional do cidadão, exigido por inúmeras instituições para prática de atos civis, comerciais e financeiros. Essas organizações tem o CPF como número chave de suas bases de dados, objetivando a identificação rápida e segura do cadastrado.

A dimensão que ganhou o uso do CPF facilitou ao fisco federal utilizá-lo como um meio coercitivo, rápido, barato e eficaz para cobrar a entrega da DIRPF. Para os contribuintes omissos da DIRPF, o fisco federal enquadra o CPF em uma situação cadastral que denota para toda sociedade que o contribuinte não está regular.

As entidades comerciais e financeiras, que utilizam o CPF como número chave em suas bases de dados, querendo que o cidadão mantenha o cadastro regular com o fisco federal, impedem que esse realize operações tais como compras e financiamentos. Nessa situação o cidadão omissos de DIRPF, compelido de praticar atos na vida social, tenderá a providenciar com urgência a entrega da Declaração.

O fisco federal mantém a possibilidade de realizar a cobrança da entrega da Declaração por meio de notificação ao contribuinte. Entretanto trata-se de um meio que nem sempre apresenta um resultado eficaz, uma vez que o custo da cobrança pode ser superior ao benefício proporcionado com a arrecadação decorrente da declaração. Além disto, esta prática depende do esforço do fisco



federal de contactar o contribuinte omissor, enquanto que o ato de suspender o CPF proporciona a ida do contribuinte até a fiscalização tributária, sem a necessidade de notificá-lo por meio de um documento formal, enviado a sua residência.

Nesses termos, esta monografia tem o objetivo de avaliar a legalidade do ato da administração tributária federal de enquadrar o CPF do cidadão em uma situação “não regular” por omissão de entrega da DIRPF, sem que tenha efetuada a notificação ao contribuinte.

O problema que se pretende analisar e responder é: O fisco federal fere os princípios de ampla defesa e contraditório, ao enquadrar o CPF do cidadão na situação cadastral de “pendente de regularização”, por omissão de DIRPF, sem que tenha cientificado o contribuinte, por meio de notificação encaminhada a sua residência?

Para realização da análise proposta, a metodologia utilizada será baseada em pesquisa bibliográfica em material de direito tributário, a fim de formação de um embasamento teórico sobre conceitos e os princípios inerentes a administração tributária.

Além da bibliografia acadêmica será necessário o levantamento da legislação pertinente ao assunto, tais como o Código Tributário Nacional e análise mais específica sobre os atos normativos referente ao Cadastro de Pessoas Físicas e a Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda das Pessoas Físicas – DIRPF expedidos pela administração tributária federal. Esta pesquisa nas legislações vigentes será delimitada às publicações até maio de 2010, considerando a adequação dos estudos à data limite para entrega deste trabalho acadêmico.

No capítulo 1 serão apresentados os conceitos básicos de sujeito passivo, noções dos cadastros gerenciados pelo fisco federal e definições decorrentes da obrigação acessória de entregar anualmente a declaração relativa ao Imposto de Renda da Pessoa Física.

Em seguida, no capítulo 2, a discussão centralizará na apresentação das condições legais e obrigatoriedades determinantes para o Cadastro de Pessoas

Físicas e o Imposto de Renda da Pessoa Física, e concluindo com uma análise da vinculação entre o CPF e a DIRPF.

O capítulo 3 trará um embasamento teórico sobre os conceitos e princípios que norteiam o processo e o procedimento administrativo tributário. Por fim, será realizada uma análise entre a prática adotada pelo fisco federal, baseada nos atos normativos expedidos pela administração tributária federal em confrontação com aos conceitos e princípios do direito tributário, a fim de concluir se há adequação quanto aos direitos do contribuinte ao contraditório e a ampla defesa.

# 1 NOÇÕES GERAIS: SUJEITO PASSIVO, CADASTRO FISCAL E OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

## 1.1 Conceitos básicos de sujeito passivo

Para possibilitar a gestão do Estado, a Constituição Federal do Brasil, de 05 de outubro de 1988, nos arts. 145, 153, 155 e 156, garante aos entes federativos a competência para instituir tributos, que nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional – CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, é definido como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A competência tributária estabelecida na Constituição Federal é definida por Roque Carraza (2003, p. 329) como a possibilidade de criar, in abstracto, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.

Ressalta-se da conceituação de competência tributária a necessidade do ato legal que institui os tributos de definir os seus elementos, a fim de garantir a cobrança tributária. No que se refere ao elemento **sujeito passivo**, o CTN estabelece que:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Da definição estabelecida no CTN é importante ressaltar a possibilidade de existir mais de um tipo de sujeito passivo, para o mesmo tributo: o vinculado a obrigação principal do pagamento pode não ser o responsável pelas obrigações

acessórias. Desta análise, deve ser considerada ainda que a diversidade de tributos definidos na Constituição Federal pode resultar na existência de vários grupos de sujeitos passivos.

Realizando uma análise geral, restrita aos tributos federais, tais como Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Imposto de Renda da Pessoa Física - IRPF, identificam-se no mínimo dois grupos distintos de sujeitos passivos: pessoas físicas e pessoas jurídicas. As administrações tributárias precisam desenvolver e manter ferramentas, os cadastros fiscais, que sejam capazes de proporcionar a catalogação e identificação destes vários tipos de sujeitos passivos.

## **1.2 Os cadastros fiscais federal para identificação dos sujeitos passivos**

Os órgãos de fiscalização mantêm bases de dados, que são ferramentas para controle operacional e gestão das informações cadastrais e históricas relativos aos grupos de sujeitos passivos. Trata-se de cadastros que possibilitam às administrações conhecer os sujeitos passivos, identificá-los e localizá-los, quando necessário, para fins de cobrança tributária.

A maioria dos cadastros da atualidade está implantada em sistemas tecnológicos desenvolvidos para coletar dados que garantam ao fisco o controle do sujeito passivo, ao mesmo tempo em que permitem fácil manutenção das informações registradas, bem como possibilitam cruzamento de dados com outras bases cadastrais.

Pesquisando os cadastros de pessoas físicas mantidos pela administração tributária federal, no endereço eletrônico, <[www.receita.fazenda.gov.br/Grupo1/cidadao.htm](http://www.receita.fazenda.gov.br/Grupo1/cidadao.htm)>, consulta realizada em 20/03/2010, são identificados os seguintes: “CAFIR – ITR”, “CPF” e “Contribuições Previdenciárias – Matrícula CEI - Cadastro Específico do INSS.

Em pesquisa a cadastro de pessoas jurídicas, realizada em 20/03/2010,

no mesmo sítio do fisco federal, endereço eletrônico <[http://www.receita.fazenda.gov.br /Grupo1/empresa.htm#Cadastrros%20-%20CNPJ](http://www.receita.fazenda.gov.br/Grupo1/empresa.htm#Cadastrros%20-%20CNPJ)>, no tópico referente às empresas, identifica-se o cadastro “CNPJ”.

Realizando uma pesquisa mais detalhada no sítio do fisco federal, associada a uma análise de legislações tributárias específicas, disponibilizadas no mesmo endereço eletrônico, conforme discriminadas abaixo, são identificados os seguintes cadastros administrados pelo fisco federal:

a) Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ – regulamentado pela Instrução Normativa RFB nº 1005, de 8 de fevereiro de 2010, é adotado para fins de identificação das pessoas jurídicas (tais como empresas, órgãos públicos, fundações) sujeitos passivos de tributos como Contribuição Social sobre Lucro Líquido - CSLL e Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, decorrentes de fatos geradores diversos, como faturamento e industrialização.

b) Cadastro de Imóveis Rurais – CAFIR, regulamentado pela Instrução Normativa RFB nº 830, de 18 de março de 2008, visa catalogar os imóveis rurais e os respectivos responsáveis pela posse ou propriedade, sujeitos passivos (pessoa física ou jurídica) do tributo Imposto Territorial Rural – ITR, decorrente do fato gerador de ter a posse ou propriedade de imóveis rurais.

c) Matrícula CEI – Cadastro Específico do INSS (Instituto Nacional do Seguro Social), normatizado pela Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, visa identificação dos equiparados à empresa e desobrigados a inscrição no CNPJ, figurantes como empregadores, portanto sujeitos passivos da Contribuição Previdenciária.

d) Cadastro de Pessoas Físicas – CPF, regulamentado na Instrução Normativa RFB nº 864, de 25 de julho de 2008, tem como objeto a identificação dos contribuintes pessoas físicas de tributos federais, essencialmente do Imposto de Renda da Pessoa Física, decorrente de fatos geradores como renda e patrimônio.

Essa explicação sintética e exemplificativa dos cadastros gerenciados pelo fisco federal possibilita uma visão geral de como são divididos os grupos de

sujeitos passivos de tributos federais, conforme o fato gerador, bem como permite uma percepção da amplitude de ferramentas e meios necessários para controle dos contribuintes. Um dos objetos deste trabalho acadêmico será um dos cadastros gerenciados pelo fisco federal: o Cadastro de Pessoas Físicas, que será analisado de forma mais contextualizado no capítulo seguinte.

O controle dos sujeitos passivos, por meio dos cadastros, viabiliza ao fisco acompanhar e cobrar o cumprimento das obrigações tributárias, a que estão sujeitos os contribuintes, pessoas físicas ou jurídicas. As obrigações tributárias, nos termos do art. 113 do CTN se dividem em duas espécies: obrigação principal e acessória.

No tópico a seguir serão apresentadas as declarações, obrigações acessórias a que estão submetidos os sujeitos passivos em decorrência do tributo Imposto de Renda da Pessoa Física.

### **1.3 As obrigações acessórias decorrentes do Imposto de Renda da Pessoa Física**

Como definido no §1º do art. 113 do CTN, a obrigação principal resulta da ocorrência do fato gerador e trata-se do recolhimento do tributo ou da penalidade pecuniária. No que se refere a obrigação acessória, por ser relevante nas discussões deste trabalho acadêmico, cabe uma conceituação mais extensa.

Nos termos do §2º do art. 113 do CTN, a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Para uma melhor interpretação do significado do termo “legislação tributária” adotada no §2º do art. 113 do CTN, podemos citar Luciano Amaro (2001, p. 242):

Parece que, ao dizer serem as obrigações acessórias decorrentes da legislação tributária, o Código quis explicitar que a previsão dessas situações pode não estar em ‘lei’, mas em ato de autoridade que se enquadre no largo conceito de ‘legislação tributária’ dado no art. 96[...]

O art. 115 do CTN estabelece que fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal. Desta forma, a obrigação acessória, decorre de ato legal e necessariamente não implica a existência de uma obrigação principal a cumprir.

Considerando que a análise deste trabalho monográfico envolve a discussão sobre duas obrigações acessórias impostas pelo fisco federal ao contribuinte pessoa física, cabe destacar a de se inscrever no cadastro de CPF, análise a ser realizada no tópico seguinte, e as declarações a quem estão sujeitos os contribuintes.

Nos termos da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 e alterações posteriores, bem como da regulamentação estabelecida no Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, o sujeito passivo pessoa física está obrigado, entre outras, à entrega da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda das Pessoa Física – DIRPF, no período de março a abril do exercício posterior ao ano calendário da ocorrência do fato gerador.

Das condições estabelecidas nas legislações acima, consolidadas no art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 1007, de 09 de fevereiro de 2010, são considerados obrigados a DIRPF, entre outras condições, a pessoa física que:

Art. 1º [...]

I - recebeu rendimentos tributáveis, sujeitos ao ajuste na declaração, cuja soma foi superior a R\$ 17.215,08 (dezessete mil, duzentos e quinze reais e oito centavos);

II - recebeu rendimentos isentos, não-tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte, cuja soma foi superior a R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais);

III - obteve, em qualquer mês, ganho de capital na alienação de bens ou direitos, sujeito à incidência do imposto, ou realizou operações em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas;

IV - relativamente à atividade rural:

a) obteve receita bruta em valor superior a R\$ 86.075,40 (oitenta e seis mil, setenta e cinco reais e quarenta centavos);

[...]

V - teve a posse ou a propriedade de bens ou direitos, inclusive terra nua, de valor total superior a R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais) em 31 de dezembro;

VI - passou à condição de residente no Brasil em qualquer mês e nesta condição se encontrava em 31 de dezembro; ou [...]

Destaca-se da análise dos dados acima que não é todo cidadão com renda ou patrimônio que é obrigado a declarar a DIRPF, mas apenas os contribuintes que se enquadram nas condições de renda, patrimônio e investimentos financeiros estabelecidos no ato normativo.

Ao sujeito passivo foi atribuída a obrigação de declarar a DIRPF, mas ressalta-se que a administração tributária federal estabelece outras obrigações acessórias referentes à pessoa física, mas que não é imposta a ele e sim pertinentes e declaradas por outros entes. Trata-se das declarações a que estão obrigados as pessoas jurídicas ou físicas, visando informar ao fisco federal sobre as transações realizadas com pessoas físicas.

O objetivo da administração tributária federal ao solicitar que terceiros declarem sobre transações realizadas com pessoas físicas é ter dados para confrontar com as informações apresentadas pelo próprio contribuinte na sua DIRPF. Como exemplos dessas declarações, podem ser citados:

a) DIRF – Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte, conforme normatizado pela Instrução Normativa RFB nº 1.033, de 14 de maio de 2010, estão sujeitas pessoas físicas e jurídicas, nas condições estabelecidas na legislação vigente de informar ao fisco federal sobre rendimentos pagos e/ou valores creditados aos indivíduos, por exemplo, salários, aplicações em fundo de investimento, previdência privada.

b) DIMOF – Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 878, de 15 de outubro de 2008, as instituições financeiras devem apresentar declaração ao fisco federal relativa à identificação dos titulares de operações financeiras, no caso de pessoa física, por meio do número de CPF.

c) DIMOB – Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias, conforme Instrução Normativa SRF nº 694, de 13 de dezembro de 2006, que entre outras regulamentações, determina que pessoas jurídicas e equiparadas que comercializam imóveis devem declarar ao fisco federal sobre as transações



realizadas.

Portanto, a fim de definir a omissão, erro ou sonegação do sujeito passivo no cumprimento de obrigação acessória de declarar a DIRPF, o fisco federal tem a seu dispor informações contidas em declarações transmitidas por outros entes que não o próprio contribuinte.

Se os dados informados nestas declarações estiverem divergentes ou não forem declarados (parcialmente ou integralmente) pela pessoa física, caberá a esse contribuinte o ônus da prova que não cometeu o erro ou a omissão.

Os conceitos e informações apresentados nesse tópico, tais como os relacionados aos sujeitos passivos, aos cadastros e as obrigações acessórias, formam um embasamento teórico para melhor compreensão da discussão a ser apresentada no próximo tópico, qual seja: o Cadastro de Pessoa Física – CPF e a relação de interdependência com as obrigações acessórias decorrentes do tributo Imposto de Renda da Pessoa Física.

## **2 A RELAÇÃO ENTRE O CADASTRO DE PESSOAS FÍSICAS - CPF e a DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA - DIRPF**

### **2.1 O Cadastro de Pessoas Físicas – CPF e o Imposto de Renda - IRPF**

O sujeito passivo de tributos federais, pessoa física, se relaciona com o fisco federal no conceito de contribuinte estabelecido no inciso I do art. 121 do CTN, ou seja, em uma relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, essencialmente para o tributo Imposto de Renda da Pessoa Física - IRPF.

Para o tributo Imposto de Renda da Pessoa Física o contribuinte está obrigado ao cumprimento das obrigações acessórias de realizar inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF e realizar a Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física - DIRPF. Para cumprimento da obrigação principal o contribuinte deve, se for o seu caso, recolher o imposto mensalmente ou de forma complementar, até o dia 30 (trinta) de abril do ano calendário seguinte a ocorrência do fato gerador.

Conforme registro no portal Memória da Secretaria da Receita Federal do Brasil, correspondente ao endereço eletrônico: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/hist1922a1924.asp>> o Imposto Geral sobre a renda e a obrigação de declará-lo, por meio de formulários, foram instituídos no Brasil pela Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922 e Decreto nº 16.580, de 04 de setembro de 1924. Entretanto a obrigação acessória de inscrição em um cadastro de contribuintes, pessoa física, ou dando ênfase a análise por outro foco, a iniciativa do fisco federal de iniciar o processo de identificação cadastral destes sujeitos passivos iniciou décadas mais tarde, por meio da Lei nº 4.862, de 29 de novembro de 1965, que estabeleceu:

Art 11. As repartições lançadoras do impôsto de renda poderão instituir serviço especial de Registro das Pessoas Físicas, contribuintes dêsse impôsto, no qual serão inscritas as pessoas físicas obrigadas a apresentar declaração de rendimentos e de bens.

Este registro dos contribuintes foi transformado no Cadastro de Pessoas Físicas – CPF por meio do Decreto-Lei nº 401, de 30 de dezembro de 1968, que estabeleceu que a inscrição alcançaria as pessoas físicas, contribuinte ou não do imposto de renda e a inobservância das obrigações relativas ao Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) sujeitaria o infrator a multas.

O ato vigente para regulamentar o Cadastro de Pessoas Físicas é a Instrução Normativa RFB nº 864, de 25 de julho de 2008. No art. 7º, combinado com o art. 14º desta norma, estão estabelecidos os dados do contribuinte que constarão do cadastro, quais sejam: nome, data de nascimento, filiação, naturalidade, endereço e título de eleitor, para os obrigados ao alistamento eleitoral.

Nos termos do art. 5º da IN 864/2008, o número de inscrição no CPF é atribuído à pessoa física uma única vez, vedada a concessão de uma 2ª (segunda) inscrição e independente da geração de um cartão. O número da inscrição no CPF pode ser comprovado com sua menção em outros documentos, tais como carteira de habilitação e de identificação. (art.4º).

As situações que obrigam os cidadãos a se inscreverem no CPF estão referenciadas no art.3º da In RFB nº 864/2008, que estabelece:

- Art. 3º Estão obrigadas a inscrever-se no CPF as pessoas físicas:
- I - sujeitas à apresentação da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF);
  - II - inventariantes, cônjuges ou conviventes, sucessores a qualquer título ou representantes do de cujus que tenham a obrigação de apresentar a DIRPF em nome do espólio ou do contribuinte falecido;
  - III - cujos rendimentos estejam sujeitos à retenção do imposto de renda na fonte, ou que estejam obrigadas ao pagamento desse imposto;
  - IV - profissionais liberais, assim entendidos aqueles que exerçam, sem vínculo de emprego, atividades que os sujeitem a registro em órgão de fiscalização profissional;
  - V - locadoras de bens imóveis;
  - VI - participantes de operações imobiliárias, inclusive a constituição de garantia real sobre imóvel;
  - VII - obrigadas a reter imposto de renda na fonte;
  - VIII - titulares de contas bancárias, de contas de poupança ou de aplicações financeiras;
  - IX - que operam em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas;
  - X - inscritas como contribuinte individual ou requerentes de benefícios de qualquer espécie junto ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS);

- XI - com mais de 18 (dezoito) anos que constarem como dependentes em DIRPF;
- XII - residentes no exterior que possuam no Brasil bens e direitos sujeitos a registro público, inclusive:
- a) imóveis;
  - b) veículos;
  - c) embarcações;
  - d) aeronaves;
  - e) participações societárias;
  - f) contas-correntes bancárias;
  - g) aplicações no mercado financeiro;
  - h) aplicações no mercado de capitais.
- Parágrafo único. As pessoas físicas, mesmo que não estejam obrigadas a inscrever-se no CPF, podem solicitar a sua inscrição.

As situações em que o cidadão é obrigado a ter uma inscrição no CPF também são referendadas no art. 35 do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999, que reforça a obrigação para as fontes pagadoras, as instituições financeiras, o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, as imobiliárias e cartórios de registro de imóveis de exigirem o número de inscrição no CPF nas suas operações.

Da análise das situações retratadas acima de obrigatoriedade de inscrição no CPF, constata-se que se destinam essencialmente aos contribuintes obrigados a entregar a DIRPF ou potencialmente sujeitos ao IRPF, quais sejam: trabalhadores com remuneração passível de retenção do Imposto de Renda, autônomos na inscrição no INSS, cidadãos que realizam operação com instituição bancária, financeira e imobiliária.

Entretanto, as pessoas físicas, mesmo que não estejam obrigadas a inscrever-se no CPF, podem solicitar a sua inscrição, conforme estabelecido no parágrafo único do art. 3º da In RFB nº 864/2008. A inscrição de cidadãos não obrigados ocorre com muita frequência em função da facilidade de acesso ao serviço e a ampla utilização adquirida pelo número do CPF.

A facilidade de inscrição pode ser interpretada como decorrente, conforme estabelecido no art. 45º da In RFB nº 864/2008, dos convênios firmados pelo fisco federal com outras entidades, entre elas a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT e o Banco de Brasil para realização dos serviços de CPF, proporcionando assim ao cidadão uma alta capilaridade de rede de atendimento no território nacional. Além disto, para se inscrever a pessoa física precisa

somente apresentar um documento de identidade, título de eleitor, se maior de 18 anos, e realizar o pagamento de taxa de R\$ 5,50<sup>1</sup>. (Art. 7º e § 3º do art. 47º).

A disseminação no uso do CPF pode ser justificada pela ausência de um número nacional, único e abrangente que identificasse o cidadão brasileiro. Desta forma, a sociedade civil visualizou a inscrição no CPF como um número passível de complementar o documento da Identidade do cidadão e assim passou a exigi-lo em situações não previstas em ato normativo, tais como em cadastro de instituições comerciais e inscrição em organizações educacionais.

A In RFB nº 864/2008 não estabeleceu penalidade para o descumprimento da obrigação de se inscrever no CPF, mas não é necessário porque, a amplitude do uso do número de inscrição no cadastro do fisco federal gera uma cobrança “natural” pela inscrição, efetuada por inúmeras organizações sociais, que sem o número do CPF não permitem ao cidadão praticar atos da vida social, tal como fazer inscrição no ENEM – Exame Nacional do Ensino Médio.

Uma vez inscrito no CPF, a situação cadastral é registrada como “regular” e nos termos do art. 60, combinados com os arts 17, 21, 23 e 29 da In RFB nº 864/2008 pode ser alterada para:

- a) “pendente de regularização”, para os casos de omissos de entrega da DIRPF ou da Declaração Anual de Isento - DAI nos exercícios até 2007<sup>2</sup>;
- b) “suspense”, para os casos de contribuintes com dados cadastrais inconsistentes;
- c) “cancelado”, no caso de falecimento da pessoa física; e
- d) “nulo” para os casos de fraude na inscrição.

Portanto, a situação cadastral no CPF nasce como regular e pode ser alterada em função de alguns fatores conforme apresentado acima. Uma das

---

<sup>1</sup> Há situações específicas em que o serviço é gratuito, nos termos do § 2º do art.48º da In RFB nº 864/2008.

<sup>2</sup> Até 2007 os contribuintes cadastrados no CPF e isentos de DIRPF deviam entregar anualmente a “Declaração Anual de Isento – DAI”. Esta declaração foi extinta com a In RFB nº 864/2008, mas os omissos de DAI não foram “perdoados”. Nos termos do artigo 62 da In nº 864/2008 também foram enquadrados como “pendentes de regularização” e para regularizar a situação cadastral, os termos do inciso II, do artigo 18 e artigo 19 devem apresentar pedido de regularização.

situações que determinam que a situação cadastral do CPF seja enquadrada em uma das hipóteses que denotam “não regularidade” refere-se à omissão na entrega da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física – DIRPF.

Conforme será abordado mais detalhadamente posteriormente, uma parte dos cidadãos, em função da renda, patrimônio ou investimentos e nos termos de normas regulamentadoras, é obrigada a entregar a DIRPF no período de março a abril do ano seguinte a ocorrência do fato gerador.

No tópico seguinte será apresentada a relação entre o Cadastro de Pessoas Físicas e a DIRPF, essencialmente para enfatizar que a não observância no cumprimento desta obrigação acessória reflete na definição da situação cadastral do CPF do cidadão.

## **2.2 A vinculação entre o Cadastro de Pessoas Físicas e a DIRPF**

Os sujeitos passivos que não cumprirem a obrigação acessória de entregar a Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda estão sujeitos às penalidades previstas no art. 88 da Lei nº 8.981/1995.

Para os contribuintes identificados na condição de omissos da DIRPF, nos termos dos procedimentos definidos no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, e com base no inciso VI do art. 149 do CTN, o fisco federal aplica o auto de infração<sup>3</sup>, encaminhado para a residência do contribuinte, que pode contestar o lançamento, por meio da impugnação, conforme previsto no Inciso I do art. 145 do CTN<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> As situações que ensejam o auto de infração estão previstas no Art. 149 do CTN, e no caso de omissão de declaração o inciso VI, deste artigo, regulamenta: “*quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária*”.

<sup>4</sup> O CTN estabelece: Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só deve ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

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

Este procedimento exige que a administração tributária realize uma série de atos, tais como: elaboração do auto de infração, manutenção deste documento em sua base de dados, com apontamentos do histórico das ações realizados, acionamento do serviço da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT para encaminhamento do documento, abertura de prazo para o contribuinte recolher a multa prevista ou impugnar a notificação.

Além da penalidade prevista no inciso VI do art. 149 do CTN e art. 88 da Lei nº 8.981/1995, a administração tributária federal aplica um outro tipo de punição ao cidadão que não cumprir a obrigação acessória de entregar a DIRPF, conforme estabelecido nos arts 17, 18 e 60 da In RFB nº 864/2008, transcritos abaixo:

Art. 17. A indicação de pendência de regularização da inscrição será efetuada quando houver a omissão de entrega da DIRPF, se obrigatória, exceto nas hipóteses de cancelamento ou declaração de nulidade de inscrição.

Art. 18. A pessoa física regularizará a situação cadastral pendente de regularização mediante a apresentação:

I - da DIRPF a que estava obrigada, ainda que em atraso; ou  
[...]

Art. 60. A inscrição no CPF será enquadrada, quanto à situação cadastral, em:

I - regular:  
[...]

b) quando a pessoa física tenha apresentado a DIRPF do exercício a que estava obrigada, ainda que em conjunto. [...]

Nos artigos acima da In RFB nº 864/2008 está previsto que o contribuinte que não entregar a DIRPF terá seu CPF enquadrado, quanto à situação cadastral em “pendente de regularização” e esta somente será regularizada com a entrega da DIRPF.

O ato de enquadrar o CPF em uma situação de não regularidade, por descumprimento de obrigação acessória trata-se de uma sanção administrativa imposta pelo fisco federal ao contribuinte, pois conforme conceitua José Eduardo Soares de Melo, na obra de coordenada por Hugo de Brito Machado (2004, p.254):

Sanção é reparação (punição) por prática de ilícito tributário (falta de pagamento de tributos), e administrativo (inobservância a deveres documentais, informações, etc). Tem por finalidade inibir os

---

possíveis infratores; puni-los e evitar reincidências, como função educativa e proteção aos interesses da arrecadação, de modo a estimulá-los a cumprimento de obrigações tributárias.

As condições de obrigatoriedade de inscrição no CPF, juntamente com outras obrigações acessórias impostas aos empregadores, instituições financeiras e mobiliárias, conforme apresentando anteriormente, permitem ao fisco federal identificar, em tese, os contribuintes que potencialmente seriam obrigados a declarar a DIRPF e não cumpriram esta obrigação acessória.

Cabe destacar que a pessoa física omissa da obrigação acessória de declarar a DIRPF não necessariamente é um devedor da obrigação principal de recolher o imposto de renda. Um contribuinte pode ser obrigado a declarar DIRPF em situações que não implicam pagamento do IRPF, tais como a obrigação da DIRPF decorrente exclusivamente de patrimônio ou os casos em que a retenção do imposto de renda, já realizada mensalmente pelas fontes pagadoras, corresponde integralmente ao imposto devido.

Há casos inclusive em que a declaração a DIRPF visa não o pagamento do tributo, mas ao contrário, receber restituição do valor do IRPF recolhido a maior durante o ano calendário.

O período em que serão realizadas as análises e identificações dos contribuintes omissos da DIRPF é definido no parágrafo 1º do art. 17 da IN RFB nº 864/2008 da seguinte forma:

Art. 17.[...]

§ 1º A verificação da omissão será efetuada anualmente pelas Coordenações-Gerais de Arrecadação e Cobrança e de Fiscalização e Coordenação Especial de Gestão de Cadastros da RFB.

Ressalta-se no artigo acima, que o ato normativo estabelece que a verificação de omissão é efetuada anualmente, sem estabelecer uma data ou um período específico em que o fato ocorrerá, bem como não define uma forma de comunicação aos sujeitos passivos informando-os que será iniciado um procedimento de análise e apuração para identificar possíveis omissões de DIRPF.



O parágrafo 2º do art. 17 da In RFB nº 864/2008 regulamenta que o fisco federal irá dar ciência ao contribuinte de que seu CPF foi enquadrado como “pendente de regularização”, nos seguintes termos:

Art. 17.[...]

§ 2º Será dada ciência da indicação de pendência de regularização por meio do "Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral no CPF", disponível no sítio da RFB na Internet, no endereço <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>, ou pelo telefone 146, para ligações efetuadas do País, ou 55-78300-78300, para ligações efetuadas do exterior.

Portanto, depois de encerrado o procedimento de apuração de omissões de DIRPF, o sujeito passivo será cientificado que seu CPF foi enquadrado como “pendente de regularização” por meio dois meios de atendimento ao contribuinte: a página do fisco federal na internet e o serviço telefônico disponibilizado no território nacional por meio do número tri-dígito 146.

É necessário enfatizar três circunstâncias: primeiro que não se trata de comunicar ao cidadão que uma sanção será aplicada, com abertura de prazo para a sua contestação, mas do registro do ato consumado do CPF enquadrado como “pendente de regularização”.

Segundo, que o contribuinte deve ter conhecimento do art. 17 da In RFB nº 864/2008, para saber que o enquadramento do seu CPF como “pendente de regularização” trata-se de uma sanção aplicada por descumprimento da obrigação acessória de entregar a DIRPF.

Por fim, que a pessoa física para ter ciência que seu CPF foi enquadrado como “pendente de regularização” tem que se manter atenta sobre ações do fisco de alteração de situação cadastral no CPF, uma vez que o § 1º da In RFB nº 864/2008 não especifica o período para a verificação de omissão. Para acompanhar as ações do fisco em relação à situação cadastral do CPF, o contribuinte deve acessar o sítio da administração tributária na Internet e localizar, para fins de consulta, um link que remete para um comprovante de inscrição.

A outra opção concedida ao cidadão é ligar para o atendimento telefônico<sup>5</sup> do fisco federal e selecionar nas opções de serviços disponibilizados no telefone aquele que lhe fornecerá a informação sobre a situação cadastral do seu CPF. Em consulta ao sítio da RFB, no link que trata do atendimento telefônico, constata-se que para obter informação sobre a situação cadastral do CPF, é necessário selecionar a opção 4 do menu principal e em seguida a opção 2 do sub-menu.

O contribuinte pessoa física que for considerado omissor de DIRPF terá seu CPF enquadrado como “pendente de regularização”, e não poderá obter Certidão Negativa de Débitos, nos termos do parágrafo 1º do art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 734, de 02 de maio de 2007 e Inciso I, artigo 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 3, de 02 de maio de 2007. Desta forma será impedido de praticar atos comerciais, obter financiamento, bem como poderá ter sua conta bancária encerrada, nos termos das orientações do Banco Central.<sup>6</sup>

Considerando os meios e a forma em que o fisco identifica o contribuinte que detectou a sua omissão de DIRPF e, portanto, aplicará a sanção de tornar pendente seu CPF, é provável que o cidadão só tenha conhecimento deste ato quando se deparar com uma situação fática na sua vida econômica, financeira ou social. É possível que mediante a necessidade de regularização rápida da situação CPF, o cidadão procure ser ágil para entregar a DIRPF, ou apresentar provas para comprovar que não é obrigado.

Desta forma, o cadastro de CPF que conceitualmente é uma ferramenta para conhecer e possibilitar a localização do contribuinte, se torna um meio utilizado para forçar o cumprimento da obrigação de declarar ao fisco a DIRPF, sem que a administração tributária precise, para todos os omissos, proceder ao envio de notificação para residência do sujeito passivo.

---

<sup>5</sup> Há organizações em que o “*Call Center*” tem formas de originar o contato com o contribuinte/cidadão ou cliente, mas em consulta ao sítio da RFB (<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaFisica/Receitafone/default.htm>) pode-se constatar que o atendimento telefônico Receitafone – 146 está disponível somente para recepção de chamadas.

<sup>6</sup> O Banco Central, por meio da Carta-Circular nº 3372, de 14 de janeiro de 2009 e artigo 3º da Circular 3006, de 05 de setembro de 2000, normatiza sobre os procedimentos para encerramento de conta bancária de CPF em situação “pendente de regularização”.

Para avaliar as ações do fisco, face os conceitos do direito tributário, no próximo tópico, serão apresentadas as conceituações de procedimento e processo administrativo tributário e a distinção entre eles. Em seguida serão focados os princípios que regem tanto o procedimento quanto o processo, com ênfase na cientificação, no devido processo legal e seus desdobramentos no direito da ampla defesa e do contraditório.

Por fim, será realizada uma análise da aderência do ato praticado pelo fisco federal de enquadrar o CPF como “pendente de regularização” em relação aos conceitos e princípios do procedimento e processo administrativo tributário.

### 3 PROCEDIMENTO E PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

#### 3.1 Conceitos do Processo e do Procedimento Administrativo Tributário

A Constituição Federal/88, no art. 5º, inciso LIV estabelece que “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”.

É desta garantia constitucional que se baseia grande parte deste trabalho acadêmico, desta forma, a partir deste enunciado, várias desdobramentos e análises se fazem necessários.

Inicialmente, destaca-se do enunciado que o direito ao contraditório e a ampla defesa são resguardados tanto no processo judicial, quanto administrativo. A fim de evidenciar a distinção entre eles, Cretrella Júnior (1962, p.23), apresenta a definição de Villary y Romero (1944):

[...] a única diferença entre o processo judicial e o administrativo radica em que o primeiro é constituído pela atuação dos tribunais judiciais, dos órgãos da jurisdição ordinária, ao passo que o processo administrativo se acha integrado por atuações de autoridades ou tribunais não judiciais, mas exclusivamente administrativos [...]

Portanto, o processo judicial, como o próprio nome indica, se desenvolve no âmbito do judiciário e o fim pretendido é uma sentença judicial. O processo administrativo se realiza no âmbito dos órgãos da administração pública e tem como objetivo o pronunciamento de uma autoridade.

No Brasil, a busca por solução das lides tributárias pode ocorrer tanto no âmbito administrativo como na esfera judicial. Jaime Marins (2002, p.26 e 27) afirma:

[...] esta dualidade é facultativa, já que o contribuinte que se entenda lesado com o lançamento tributário pode deduzir sua pretensão diretamente ao Poder Judiciário, antecipando-se ao contencioso administrativo ou posteriormente a este (postulado constitucional da inafastabilidade da tutela jurisdicional).

Considerando o foco da discussão deste trabalho acadêmico, a análise teórica dos conceitos introduzidos no art. 5º, inciso LIV da C.F/1988

prossegirá com foco essencialmente no processo administrativo, em detrimento do judicial.

Na administração pública, processo administrativo é conceituado por Diógenes Gasparini (2004, p.829) como o conjunto de atos ordenados, cronologicamente praticados e necessários a produzir uma decisão sobre certa controvérsia de natureza administrativa.

Em se tratando especificamente do processo administrativo tributário, conforme denominação utilizada por parte da doutrina, ou processo administrativo fiscal, Lídia M. L. Rodrigues Ribas (2003, p.116) define como sendo:

[...] formado pelo conjunto de atos e termos, segundo disposições legais, que pautam o relacionamento fisco-contribuinte, visando a uma solução legal para a questão ali deduzida, perante a Administração, a respeito da relação jurídico-tributária.

Conforme definições acima, a relação jurídico-tributária, passível de necessitar de interferência para proferir uma solução legal pela administração, decorre do conjunto de atividades praticadas pelo fisco no relacionamento com o sujeito passivo. Estas atividades realizadas pelo fisco, potencialmente sujeitas de serem contestadas pelo contribuinte, são integrantes do que parte da doutrina define como procedimentos administrativos tributários ou fiscais.

Segundo definição de Ruy Barbosa Nogueira (1993, p. 246) o procedimento administrativo tributário:

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.

Para ampliar o entendimento do procedimento administrativo fiscal, é pertinente uma análise na legislação tributária, a iniciar pelo CTN, que estabelece:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria

tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Ressalta-se da definição apresentada no Código Tributário Nacional, que o procedimento administrativo fiscal tem objetivo de verificar o cumprimento, nos termos legais, das obrigações tributárias e em caso de desconformidade, concluir com a proposição da penalidade ao contribuinte, se for o caso.

Prosseguindo no estudo de definições e condições para caracterização do procedimento administrativo fiscal, em atos normativos no âmbito federal, é fundamental apresentar a regulamentação definida no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que estabelece:

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; [grifo nosso]

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada;

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

Do estabelecido acima no CTN, cabe destacar que o ato da administração tributária, que dá início ao procedimento fiscal, é condicionado à cientificação do sujeito passivo, bem como estabelece que a aplicação de penalidade deve ser formalizada em autos de infração ou notificações de lançamento.

Considerando a importância de reforçar a diferença conceitual entre o processo administrativo tributário e o procedimento administrativo tributário, cabe citar a distinção descrita por Jaime Marins (2002, p. 164):

[...] transmuda-se a atividade administrativa de procedimento para processo no momento em que o contribuinte registra seu inconformismo com o ato praticado pela administração, seja ato de lançamento de tributo ou qualquer outro ato que, no seu entender, lhe cause gravame, como a aplicação de multa por suposto incumprimento de dever instrumental. A mera bilateralidade do

procedimento não é suficiente para caracterizá-lo como processo.

Lidia M. L. Rodrigues Ribas (2003, pags. 116 e 117), também para diferenciar o procedimento do processo fiscal, cita as duas fases distintas da atividade administrativa:

[...] fase oficiosa e fase contenciosa. Na primeira a autoridade administrativa pratica atos de ofício tendentes a aplicação da legislação tributária à situação de fato [...] estes atos são unilaterais da fiscalização, não havendo que se falar em processo. Nesta fase qualquer intervenção do contribuinte tem caráter de mero cumprimento de obrigação informativa. [...] com a notificação ao contribuinte nasce a faculdade deste de poder iniciar a segunda fase, a fase contenciosa. [...] e com esta fase nasce o processo administrativo fiscal, como instrumento para pleitear, perante a Administração, o reconhecimento e a proteção.

Conclui-se, portanto que o processo administrativo surge com a instauração da fase litigiosa, quando há a insurgência do sujeito passivo por meio da impugnação, desencadeando a relação jurídica fisco-contribuinte. O procedimento administrativo é uma fase anterior, composta de um conjunto de atos ordenados e sucessivos, em que a administração tributária atua apurando os fatos, e se for o caso, concluindo com a notificação, a multa, o lançamento.

Apresentados os conceitos e as distinções de procedimento e processo administrativo tributário, no próximo tópico a discussão será sobre os princípios que os norteiam. Serão mostrados os princípios específicos dos procedimentos e os processos administrativos tributários, bem como os comuns a eles, incluindo os primados na Constituição Federal.

### **3.2 Princípios do Processo e do Procedimento Administrativo Tributário**

Quanto aos princípios que regem o procedimento e o processo administrativo tributário, é de suma importância o trabalho de Jaime Marins (2002, p. 173), que os divide em: os constitucionais gerais da administração pública, os comuns ao procedimento e ao processo administrativo tributário e os específicos do procedimento e do processo. Para melhor demonstração destes princípios, Jaime Marins apresenta quadro principiológico, transcrito abaixo:

<b>Procedimento e o Processo Administrativo Tributário</b>	
<b>Quadro Principiológico</b>	
<b>Princípios Constitucionais Gerais da Administração Pública</b>	
Princípio da legalidade Princípio da finalidade Princípio da razoabilidade Princípio da proporcionalidade Princípio da motivação Princípio da impessoalidade Princípio da publicidade Princípio da moralidade Princípio da responsabilidade Princípio da eficiência	
<b>Princípios comuns ao Procedimento e ao Processo Administrativo Tributário</b>	
Princípio da legalidade objetiva Princípio da vinculação Princípio da verdade material Princípio da oficialidade Princípio do dever de colaboração Princípio do dever de investigação	
<b>Princípios do Procedimento Administrativo Fiscal</b>	<b>Princípios do Processo Administrativo Tributário</b>
Princípio da inquisitorialidade Princípio da cientificação Princípio do formalismo moderado Princípio da fundamentação Princípio da acessibilidade Princípio da celeridade Princípio da gratuidade	Princípio do devido processo legal Princípio do contraditório Princípio da ampla defesa Princípio instrução obrigatória Princípio do duplo grau de cognição Princípio do julgador competente Princípio da ampla competência decisória

Nos termos apresentados acima, sendo o procedimento e o processo tributário atividades administrativas executadas pelo poder público, devem ser regidos pelos princípios constitucionais que norteiam o direito administrativo, previstos no art. 37 da CF/88, com redação dada pela Emenda Constitucional 19/98. Neste trabalho acadêmico é pertinente destacar os princípios constitucionais que se relacionam mais diretamente com as questões em discussão: motivação, publicidade e legalidade.

A motivação e a publicidade são garantias constitucionais previstas nos arts. 93, IX e 5º, LX da CF/88. Quanto à motivação, Lidia M. L. Rodrigues Ribas (2003, p. 144), cita o enunciado de Celso Antônio Bandeira de Mello que defende a necessidade da autoridade externalizar as razões do ato e fazer referência não apenas a base legal, mas aos fatos e as circunstâncias sobre as quais se apóiam.



No que se refere a publicidade, conforme Lidia M. L. Rodrigues Ribas (2003, p. 38), é por meio dela,

que a Administração dá conhecimento e permite o controle por parte da sociedade dos atos por ela praticados. Como instrumento de transparência, a publicidade não permite ocultamente aos administrados dos assuntos que interessam a todos e também em relação aos contribuintes individualmente afetados por alguma medida.

Para que o sujeito passivo possa utilizar o direito de ampla defesa, quando for caso, é condição essencial que seja informado dos atos da administração tributária e que tenha conhecimento das fundamentações legais dos fatos e razões que justificam a atividade do fisco.

O princípio da legalidade, prescrito no art. 5º, inciso II, da Constituição Federal prevê que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei". Nos termos do art. 37 da Constituição Federal/88, este é um dos princípios a ser obedecidos pela administração pública, que no caso específico da tributação também está reverberado no art. 150, I da CF que estabelece que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Lidia M. L. Rodrigues Ribas (2003, p. 41), cita a doutrina alemã de Fritz Fleiner para definir que a administração legal significa administração posta em movimento pela lei e exercida nos limites de suas disposições.

Prosseguindo na apresentação dos princípios, nos termos do quadro principiológico apresentado anteriormente, conforme Jaime Marins (2002, p.171), há os princípios comuns ao procedimento e ao processo administrativo tributário quais sejam: os princípios da legalidade objetiva, da vinculação, da oficialidade, da verdade material, do dever de investigação e do dever de colaboração.

O princípio da legalidade objetiva para Jaime Marins (2002, p. 174) é quando da aplicação do princípio da legalidade ao processo e ao procedimento administrativo. Ainda segundo Jaime Marins (2002, p.175):

[...] as atividades administrativo-fiscal são atividades plenamente vinculadas (art. 3º do CTN) que devem atender às normas jurídicas de procedimento e processo, com a finalidade de

aplicar a lei e o Direito (art. 2º, I, da LGPAF<sup>7</sup>) na exata medida da inteireza constitucional e infraconstitucional do sistema jurídico que rege a relação jurídico-tributária, e desse modo preserva a distribuição da justiça sob o ponto de vista do direito.

Defende Jaime Marins (2002, p. 176) que pelo princípio da vinculação, e como garantia adicional ao princípio da legalidade objetiva, a função tributária do Estado deve ser realizada pela atividade administrativa plenamente vinculada.

O princípio da oficialidade, conforme Jaime Marins (2002, p. 177), é a obrigação cometida à autoridade administrativa em promover a impulsão oficial ao processo e ao procedimento e pelo princípio da verdade material, a administração tributária deve buscar a aproximação entre a verdade factual e sua representação formal.

Segundo Lidia M. L. Rodrigues Ribas (2002, p. 49) é no esteio do princípio da verdade material que, diante de fatos imponíveis, não declarados voluntariamente pelo contribuinte, cabe a fazenda pública diligenciar para descobri-los e provar sua existência real para por todos os meios adequados, inclusive prova indiciária.

Pelo princípio do dever de investigação, segundo Jaime Marins (2002, p.179), para consecução de seus objetivos fiscais a administração tributária tem o dever de investigar as atividades dos particulares de modo a identificar aquelas que guardem relação com normas tributárias e, em sendo o caso, proceder ao lançamento tributário.

E pelo princípio do dever de colaboração tem os contribuintes e terceiros, não apenas o dever de fornecer os documentos solicitados pela autoridade tributária, mas também o dever de suportar as atividades averiguatórias. (Jaime Marins. 2002, p.180).

Há alguns princípios, conforme consta no quadro principiológico anteriormente apresentado, que são específicos para o procedimento ou para o processo administrativo tributário. Jaime Marins (2002, p. 166) defende que afigure-se visível a linha divisória entre eles, e é a partir da identificação dos primados que

---

<sup>7</sup> O autor se refere a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 - Lei Geral do Processo Administrativo Federal.

governam cada campo que se tornam mais palpáveis as diferenças entre seus regimes jurídicos.

O procedimento fiscal, nos termos do quadro principiológico apresentado anteriormente, é regido pelos princípios da inquisitorialidade, da cientificação, do formalismo moderado, da fundamentação, da acessibilidade, da celeridade e da gratuidade. Para a análise pretendida neste trabalho, entende-se necessário focar nos conceitos dos princípios da inquisitorialidade, da cientificação e da acessibilidade aos autos.

Conforme Jaime Marins (2002, p. 182 e 183), o princípio inquisitório vem de inquérito, apuração, averiguação presentes nas fases pré-processuais, concernentes às atividades de fiscalização e de lançamento, mas uma vez inaugurada à fase propriamente processual (constatada, portanto a existência da lide) desaparece a inquisitorialidade para prevalecer o devido processo legal.

Pelo princípio da cientificação, conforme Jaime Marins (2002, p.183),

assiste ao particular o direito de ser comunicado formalmente sempre que houver qualquer atividade administrativa que se refira a sua esfera de interesse jurídico, de modo a que dê integral cumprimento ao princípio da cientificação. [...] A cientificação do sujeito passivo, atende ao princípio da cientificação e indica o início do procedimento que não representa ainda, a existência da pretensão tributária. Além disto, a lei nº 9.784/99 (LGPAF) faz expresso o direito do administrado de ter “ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição do interessado”. O princípio da cientificação é cânone fundamental estribado na transparência que deve governar toda atividade administrativa: assegura ao particular não ser surpreendido por atividade administrativa que lhe diz respeito.

Das definições acima, cabe destacar algumas considerações relevantes da cientificação: consiste no dever de comunicação formal ao interessado, representa o início do procedimento e consiste em garantia de que o interessado tenha conhecimento de atividade que diga respeito a sua esfera de interesse jurídico.

O princípio de acessibilidade dos autos, em caráter complementar ao princípio da cientificação, assegura ao contribuinte o acesso a qualquer

expediente administrativo que se refira a sua esfera de interesse jurídico, nos termos definidos por Jaime Marins (2002, p.184).

Quanto aos princípios específicos do processo administrativo tributário, conforme quadro principiológico anteriormente são: do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa, da instrução obrigatória, do duplo grau de cognição, do julgador competente, da ampla competência decisória. Destacam-se, considerando o fidejussor de análise deste trabalho acadêmico, os princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

O devido processo legal, conforme Lidia M. L. Rodrigues Ribas (2003, pag. 41),

aplica-se à Administração Pública e significa direito a um processo regular e ordenado, revestindo-se de ampla sentido, em face do seu vínculo com o art. 5º, LV, da CF, que diz: “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 eles inerentes”. [...] O devido processo legal desdobra-se nas garantias da ampla defesa e contraditório. [...] não se restringe apenas às situações de privações de liberdade e de bens, mas **também envolve** hipóteses de controvérsia, conflito de interesses e **situações de aplicações de sanções**. [grifo nosso]

Para Lidia M. L. Rodrigues Ribas (2003, p. 43), defesa é a possibilidade de rebater, em favor de si próprio, condutas, fatos, argumentos, interpretações que possam acarretar prejuízos físicos, materiais e morais. Além disto, a autora ressalta que a defesa pressupõe observância ao rito adequado, com a cientificação dos interessados e o acompanhamento de todos os atos do processo e deve oportunizar a impugnação e a utilização de todos os recursos disponíveis. (p. 44).

O direito ao contraditório, segundo Lidia M. L. Rodrigues Ribas (2003, p.45) é constituído de dois elementos: a informação e a reação. Os litigantes têm no processo a faculdade de deduzir suas pretensões e defesas e realizar provas para demonstrar a existência de seu direito.

Uma interpretação doutrinária do devido processo legal e os princípios da

ampla defesa e contraditório é apresentado por Alexandre de Moraes (2007, p. 313):

O devido processo legal tem como corolários a ampla defesa e o contraditório, que deverão ser assegurados aos litigantes, em processo judicial criminal e civil ou em procedimento administrativo, inclusive nos militares.

Por ampla defesa entende-se o asseguramento que é dado ao réu de condições que lhe possibilitem trazer para o processo todos os elementos tendentes a esclarecer a verdade ou mesmo de calar-se, se entender necessário, enquanto o contraditório é a própria exteriorização da ampla defesa, impondo a condução dialética do processo (par conditio), pois a todo ato produzido caberá direito da outra parte de opor-se-lhe ou de dar-lhe a versão que lhe convenha, ou, ainda, de fornecer uma interpretação jurídica diversa daquela feita pelo autor.

Para Jaime Marins (2002, p. 188), como o direito ao processo corresponde ao direito a uma estrutura lógica de garantias, seus princípios, no regime constitucional brasileiro, exprimem uma amálgama de garantias individuais de raiz constitucional. O autor cita como garantias processuais administrativas o direito a impugnação administrativa à pretensão fiscal (art. 5º, LIV, CF), o direito ao contraditório e a cognição formal material ampla (art. 5º, LV, CF).

No que se refere ao contraditório, Jaime Marins (2002, p. 190) reforça que a impugnação é a resistência formal do contribuinte à pretensão fiscal do Estado sobre seus bens, e é direito assegurado ao cidadão como meio de ver vivificado o primado da legalidade através do devido processo legal.

Jaime Marins (2002, p.192) afirma que a ampla defesa visa ensejar ao particular a possibilidade de ver conhecidas e apreciadas todas as suas alegações de caráter formal e material e de produzir todas as provas necessárias à comprovação de suas alegações.

Apresentados os princípios que regem o processo e o procedimento administrativo tributário, no próximo tópico será avaliado a aplicação de alguns deles no ato do fisco federal de tornar pendente de regularização o CPF do cidadão omissor de DIRPF.

### **3.3 A situação cadastral do CPF confrontada com os princípios do Procedimento e do Processo Administrativo Tributário**

Nos termos do art. 17 da IN RFB nº 864/2008, a verificação se o contribuinte é omissor de DIRPF é realizada pelas unidades internas da RFB e caso identificado o descumprimento da obrigação acessória há o enquadramento da situação cadastral em “pendente de regularização”.

A In RFB nº 864/2008 não detalha as ações que são realizadas pelo fisco federal para apurar se um cidadão é omissor de DIRPF e para alterar nas bases de dados a situação cadastral do CPF de regular para “pendente de regularização”. No entanto, considerando as declarações apresentadas por terceiros com informações sobre o sujeito passivo, bem como a existência de uma base informatizada para registro, armazenamento, controle e divulgação de dados cadastrais do sujeito passivo, é possível aferir que se trata de atividades, tais como:

- o seleção de dados específicos declarados pelo contribuinte ou referente a ele, constante em Declarações como DOI e DIRF enviadas por terceiros;
- o cruzamento dos dados declarados pelo contribuinte com os informados por terceiros, a fim de identificar inconsistências entre as declarações, ou contribuintes que em potencial não cumpriram a obrigação acessória de realizar a entrega da DIRPF;
- o realização eletrônica de alterações da situação cadastral do CPF nas bases de informações cadastrais internas do fisco, bem como em aplicações de consultas públicas, tal como a disponível em sua página na internet.

Com base nas conceituações apresentadas anteriormente, tal como a de Ruy Barbosa Nogueira (1993, p. 246) que define procedimento administrativo tributário como a forma administrativa de exame e apuração das possíveis obrigações, as ações praticadas pelo fisco federal para identificar contribuintes omissos da entrega da DIRPF e posteriormente para alterar em bases

informatizadas um campo que registra a situação cadastral do CPF trata-se de um procedimento administrativo, e, portanto devem ser regidas pelos princípios que o norteia.

Ao apurar os possíveis contribuintes omissos de DIRPF, o fisco federal está em conformidade com alguns princípios que regem o procedimento administrativo tributário, tais como o da oficialidade, que é seu dever de impulsionar o procedimento, da investigação e da verdade material, que atribuem à administração tributária a função de investigar atividades dos particulares que guardem relação com as normas tributárias e de diligenciar para descobrir fatos não declarados voluntariamente pelo contribuinte.

No entanto, dos princípios do procedimento administrativo tributário, destaca-se para o objetivo deste trabalho acadêmico o da cientificação, que conforme definição de Jaime Marins (2002, p.183), refere-se ao direito do particular de ser cientificado formalmente sempre houver atividade administrativa que se refira a sua esfera de interesse público.

Nos termos do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, transcrito na íntegra anteriormente, o procedimento fiscal se inicia com o primeiro ato de ofício, escrito cientificado o sujeito passivo e que a aplicação de penalidade será formalizada em auto de infração ou notificações de lançamento.

Na análise da prática adotada pelo fisco federal, nos termos do § 1º art. 17 da In RFB nº 864/2008, a verificação de omissão será realizada anualmente por unidades da administração tributária federal. Na In RFB nº 864/2008 não especifica a necessidade, bem como a forma do fisco federal cientificar o sujeito passivo de que está sendo processada uma investigação na sua esfera de relação jurídico-tributária, com base em registros constantes nas bases de dados da administração tributária, inclusive provenientes de declarações enviadas por terceiros.

Conforme preceitua Jaime Marins (2002, p. 183): a cientificação do sujeito passivo atende ao princípio da cientificação e indica o início do procedimento que não representa ainda, a existência da pretensão tributária.

Para os contribuintes identificados na condição de omissos de DIRPF, a In RFB nº 864/2008, nos termos do artigo 17, determina a sanção de enquadrar o CPF na situação de “pendente de regularização”, condição de classificação de como não regular, por descumprimento da obrigação acessória.

Trata-se de penalidade diferente da definida no CTN por descumprimento de obrigação acessória, que estabelece no art. 113, § 3º que a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Apesar de não ser uma penalidade pecuniária, enquadrar o CPF como “pendente de regularização” trata-se de uma sanção administrativa tributária federal, imposta ao cidadão e que pode lhe acarretar prejuízos em sua vida econômica e social. Conforme apresentado anteriormente, o CPF em situação “pendente de regularização” inviabiliza ao contribuinte de obter de certidão negativa, bem como gera transtornos nas suas relações com as entidades financeiras e de investimentos.

Nos termos do § 2º, do art. 17 da In RFB nº 864/2008, o fisco federal comunica ao sujeito passivo que concluiu em apuração realizada em suas bases de dados que ele é um contribuinte que descumpriu a obrigação acessória e portanto teve seu CPF enquadrado como “pendente de regularização”, por meio de disponibilização de um comprovante no sitio da administração tributária na internet ou por meio de consulta no atendimento telefônico do órgão.

Uma possível impugnação do contribuinte, para apresentar provas para refutar a conclusão do procedimento da administração tributária poderia ensejar o processo tributário. Conforme Jaime Marins (2002, p. 164) transmuda-se a atividade administrativa de procedimento para processo no momento em que o contribuinte registra seu inconformismo com o ato praticado pela administração, seja ato de lançamento de tributo ou qualquer outro ato que, no seu entender, lhe cause gravame.

Contudo, das regulamentações definidas na In RFB nº 864/2008, cabem algumas considerações. Inicialmente, destaca-se que o contribuinte não obteve ciência do início do procedimento administrativo tributário, portanto não tinha



conhecimento que estava sendo investigado um possível descumprimento de obrigação acessória. O conhecimento do sujeito passivo seria no máximo sobre a informação estabelecida no § 1º da In RFB nº 864/2008 de que anualmente há uma apuração do fisco federal para identificar eventuais omissos de DIRPF e aplicar a alteração na situação cadastral do CPF.

Em seguida, observa-se que a cientificação ao sujeito passivo ocorre de uma forma não muito clara, no que se refere ao princípio da motivação, que estabelece a necessidade de explicar quais as razões do ato e sua base legal. A prática do fisco federal, ao concluir que o sujeito passivo é omissor de DIRPF, é aplicar a sanção de enquadrar o seu CPF como “pendente de regularização”, sem informar em quais das condições legais a fiscalização tributária considerou que o contribuinte se enquadra como obrigado à entrega da DIRPF.

Nestes termos, o contribuinte que se depara com o enquadramento do seu CPF como “pendente de regularização”, para saber que a motivação do ato do fisco federal é descumprimento da obrigação acessória de entregar a DIRPF, teria que ter conhecimento do caput do art. 17 da In RFB nº 864/2008. Mesmo assim, o contribuinte ainda não teria conhecimento de qual ou quais das condições legais (remuneração, renda de aluguel, investimentos, patrimônio, etc) o fisco federal teria identificado e lhe enquadrado, para fins de aplicação da sanção.

Por fim, nos termos § 2º do art. 17 da In RFB nº 864/2008, destaca-se o fato da cientificação ocorrer por disponibilização de um documento para consulta em uma página do fisco federal na internet ou fornecida mediante um contato telefônico.

A lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da administração federal, estabelece:

Art. 26. **O órgão competente** perante o qual tramita o processo administrativo **determinará a intimação do interessado para ciência de decisão** ou a efetivação de diligências.

[...]

§ 3º **A intimação** pode ser efetuada por ciência no processo, por via postal com aviso de recebimento, **por telegrama ou outro meio que assegure a certeza da ciência do interessado.**

Art. 28 **Devem ser objeto de intimação os atos do processo que**

**resultem para o interessado em imposição de deveres, ônus, sanções ou restrição ao exercício de direitos e atividades e os atos de outra natureza, de seu interesse.** [grifos nosso]

Portanto, a cientificação proporcionada pelo fisco federal, nos termos do § 2º, do art. 17 da IN RFB nº 864/2008, não se dá pelos meios definidos na Lei nº 9.784/1999 ou por outro meio que proporcione a certeza de que o cidadão tomará conhecimento da sanção que lhe foi imposta pela administração tributária. Trata-se de uma cientificação que não é enviada ao contribuinte, por qualquer meio, mas depende do contribuinte procurá-la em um dos canais disponibilizados pela administração tributária.

Em face da falta de conhecimento da instauração de um procedimento fiscal na sua esfera de interesse jurídico-tributário, bem como da conclusão com aplicação da sanção administrativa tributária de enquadramento do CPF em situação de “pendente de regularização” o cidadão estará prejudicado no seu direito de ampla defesa e contrário.

Conforme definição anteriormente apresentada por Lidia M. L. Rodrigues Ribas (2003, p.43) defesa é possibilidade de rebater condutas, fatos, provas que possam provocar prejuízos físicos, materiais e morais. Para o contribuinte exercer o direito ao contraditório é preciso constar dois elementos: a informação e reação.

Alexandre Morais, (2007, p.313) define ampla defesa como condições de trazer para o processo todos os elementos tendentes a esclarecer a verdade e o contraditório é própria exteriorização da ampla defesa, permitindo a outra parte o direito de opor-se ou dar outra versão jurídica ao ato praticado pelo fisco.

Nestes termos, como o contribuinte poderá rebater os fatos e interpretações apurados pelo fisco federal ou trazer para o processo todos os elementos para esclarecer a verdade, se ele não foi devidamente cientificado da infração que lhe é imputada ou até pode mesmo da sanção de enquadrar seu CPF como “pendente de regularização”.

Mesmo considerando a hipótese que o contribuinte tomou conhecimento do enquadramento do seu CPF como “pendente de regularização”, e que esta sanção administrativa tributária decorreu da omissão de DIRPF, ainda lhe

faltaria saber em qual das condições legais de obrigatoriedade de entrega da declaração o fisco o enquadra, a fim de que possa produzir provas condizentes, que lhe garanta a defesa.

Como apresentado anteriormente, a verificação pelo fisco federal se o sujeito passivo descumpriu a obrigação acessória de entregar a DIRPF decorre também de análise de dados enviados por terceiros, distintos da pessoa física objeto da investigação, tais como pessoas jurídicas que informam à administração tributária, em declarações específicas tais como: rendimentos pagos, movimentações financeiras praticadas e investimentos imobiliários realizados.

Desta forma, um possível erro cometido por estas pessoas jurídicas na declaração, por exemplo, registrando um número de CPF incorreto, pode implicar a classificação errônea do contribuinte na condição de obrigado a entrega da DIRPF.

Considerando a amplitude de funcionalidades do número do CPF para o cidadão brasileiro, conforme apresentado em capítulos anteriores, o ato de tornar a situação do CPF como “pendente de regularização” gera transtornos para o cidadão que ultrapassam a relação fisco-contribuinte.

Mediante os entraves produzidos na sua vida social, financeira e comercial pela classificação da situação cadastral do CPF como “pendente de regularização”, e a possível necessidade uma regularização urgente, o contribuinte pode considerar mais eficaz entregar uma DIRPF, mesmo não se considerando sujeito a esta obrigação acessória, do que usar o direito de apresentar uma impugnação e aguardar a análise do fisco federal.

Apesar das possíveis dificuldades operacionais e custos envolvidos, uma prática mais adequada aos princípios constitucionais, essencialmente o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório, seria o fisco federal notificar o contribuinte sobre o procedimento que apurou a omissão de DIRPF, identificada por meio de dados enviados por terceiros e instaurar a possibilidade de impugnação pelo sujeito passivo.

Possibilitar a ampla defesa e o contraditório pode ser mais dispendioso para o fisco federal, considerando as ações necessárias, os custos envolvidos e o tempo dispendido no encaminhamento da notificação e aguardo da manifestação do contribuinte. Entretanto, os princípios da ampla defesa e do contraditório precisam ser resguardados por meio da cientificação formal, dirigida ao contribuinte, que dê oportunidade ao sujeito passivo de ter conhecimento da infração que lhe é imputada e lhe permita a impugnação, com direito a suspensão dos efeitos sancionatórios, antes que a penalidade lhe produza transtornos para sua vida social, econômica e financeira.

Além da discussão da necessidade do ato do fisco federal de possibilitar a ampla defesa e o contraditório, antes de enquadrar o CPF como “pendente de regularização”, outra discussão que merece ser abordada, mesmo não sendo objeto da problematização estabelecida para este trabalho, é a definição de uma sanção administrativa tributária por meio de Instrução Normativa, ato expedido pelo chefe órgão fiscalizador.

Nos termos do princípio da legalidade apresentado anteriormente, nenhum cidadão deve ser obrigado a fazer ou deixar de fazer senão em virtude de lei. Bem como, conforme art. 97, inciso V, do CTN, somente por lei pode estabelecer a cominação de penalidades para sanções e omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas.

Assim, a definição de uma sanção administrativa tributária por meio de uma instrução normativa, ato do chefe de órgão do poder fiscalizador, demanda um estudo mais aprofundado, para verificação da sua adequação ao princípio da legalidade.

## CONCLUSÃO

Este trabalho monográfico teve como objetivo questionar a adequação, quanto aos princípios da ampla defesa e do contraditório, do ato do fisco federal de enquadrar a situação cadastral do CPF do contribuinte na situação de “pendente de regularização” por descumprimento de obrigação acessória de entrega da DIRPF.

No desenvolvimento do trabalho foram apresentadas no capítulo inicial algumas definições básicas no âmbito da administração tributária, tais como: conceitos de sujeito passivo, nos termos da legislação e da doutrina, noções dos cadastros adotados pelos fiscais federais e sua importância como ferramenta para controle dos contribuintes e ao final um tópico específico para apresentar as declarações, decorrentes do tributo Imposto de Renda da Pessoa Física.

No capítulo 2 foram discutidas as fundamentações legais do Cadastro de Pessoas Físicas – CPF, quais sejam: as condições de obrigatoriedade de inscrição, as situações em que o CPF do cidadão pode ser classificado como não regularizar e a sua amplitude de uso, ultrapassando a relação fisco-contribuinte. No tópico seguinte foram analisadas as vinculações estabelecidas na norma entre a situação cadastral do CPF, o imposto de renda e as declarações decorrentes deste tributo.

No capítulo 3, a fim de possibilitar uma análise da prática do fisco federal em relação aos princípios constitucionais, foram conceituados processo e procedimento administrativos fiscais e demonstrado que são atividades distintas na administração tributária. Em seguida, foram relacionados os princípios comuns, bem como aqueles específicos do procedimento e do processo administrativo fiscal.

No tópico final do capítulo 3, foi analisado o ato do fisco federal de enquadrar o CPF como “pendente de regularização” quanto a adequação aos princípios que regem o procedimento e processo administrativo tributário. Desta análise, observou-se a não adequação ao princípio da cientificação e foi enfatizado o direito do contribuinte de ser comunicado do início de um procedimento tributário que afete sua área de interesse jurídico e, sobretudo da conclusão desta investigação do fisco federal que imputa a esse sujeito passivo o descumprimento de obrigação

acessória, com conseqüente aplicação da sanção de ter seu CPF enquadrado como “pendente de regularização”.

No capítulo 3 ainda foi ressaltado que a cientificação do fisco federal não ocorre por um meio que garanta que o contribuinte obteve conhecimento da infração que lhe é atribuída, bem como não é realizada por uma forma que possibilite ao sujeito passivo saber em quais das condições legais a fiscalização tributária considerou que ele se enquadra como obrigado à entrega da DIRPF.

Desta forma, na possibilidade de não ter ciência da infração que lhe é imputada, ou de não ter conhecimento da fundamentação legal que embasa a ação do fisco federal, o contribuinte fica prejudicado no seu direito de apresentar impugnação ao ato do fisco federal, conseqüentemente impossibilitado de usufruir desta forma dos seus direitos a ampla defesa e ao contraditório.

O fisco federal desconsidera a possibilidade de que pode estar incorreta ou imprecisa a informação apurada a partir de declarações enviadas por terceiros de que o cidadão é omissor da entrega da DIRPF. É importante lembrar que o ato de qualificar o CPF em uma situação cadastral “não regular” pode ter como conseqüência colocar o cidadão em uma situação de impossibilitado de praticar atos que ultrapassam a relação fisco-contribuinte, abarcando situações de sua vida social, comercial e financeira.

Assim, conclui-se que a ação do fisco federal não respeita o devido processo legal porque dificulta que o contribuinte usufrua a ampla defesa e o contraditório, uma vez que não realiza o procedimento de enquadrar o CPF como “pendente de regularização” respeitando o dever de cientificar formalmente o contribuinte. Desta forma, o contribuinte não tem condições de apresentar provas para rebater as informações apuradas pelo fisco federal, antes de ter seu CPF enquadrado como “pendente de regularização” e, ficando portanto sujeito as restrições impostas por esta situação.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 7. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2001.

BRASIL. *Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br).

BRASIL. *Código Tributário Nacional – CTN. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br).

BRASIL. *Decreto-Lei nº 401, de 30 de dezembro de 1968*. Altera dispositivos da legislação do Imposto de Renda e dá outras providências. Disponível em [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br).

BRASIL. *Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972*. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br).

BRASIL. *Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999*. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br).

BRASIL. *Instrução Normativa RFB nº 694, de 13 de dezembro de 2006*. Dispõe sobre a Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias (Dimob) e dá outras providências. Disponível em [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br).

BRASIL. *Instrução Normativa RFB nº 734, de 2 de maio de 2007*. Dispõe sobre a emissão de certidões de prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional quanto aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e dá outras providências. Disponível em [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br).

BRASIL. *Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 3, de 2 de Maio de 2007*. Dispõe sobre a prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional e dá outras providências. Alterada pela Portaria PGFN/RFB nº 1, de 20 de janeiro de 2010. Disponível em [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br).

BRASIL. *Instrução Normativa RFB nº 830, de 18 de março de 2008*. Dispõe sobre o Cadastro de Imóveis Rurais (Cafir). Disponível em [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br).

BRASIL. *Instrução Normativa RFB nº 864, de 25 de julho de 2008*. Dispõe sobre o Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) e dá outras providências. Disponível em [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br).

BRASIL. *Instrução Normativa RFB nº 878, de 15 de outubro de 2008*. Aprova o programa e as instruções de preenchimento da Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira (Dimof) e dá outras providências. Disponível em [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br).

BRASIL. *Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009*. Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Disponível em [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br).

BRASIL. *Instrução Normativa RFB nº 1005, de 08 de janeiro de 2010*. Dispõe sobre o Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas. Disponível em [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br).

BRASIL. *Instrução Normativa RFB nº 1007, de 09 de fevereiro de 2010*. Dispõe sobre a apresentação da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda referente ao exercício de 2010, ano-calendário de 2009, pela pessoa física residente no Brasil. Disponível em [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br).

BRASIL. *Instrução Normativa RFB nº 1033, de 14 de maio de 2010*. Dispõe sobre a Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (Dirf) e o programa gerador da Dirf 2011. Disponível em [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br).

BRASIL. *Lei nº 4.862, de 29 de novembro de 1965*. Altera a legislação do impôsto de renda, adota diversas medidas de ordem fiscal e fazendária, e dá outras providências. Disponível em [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br).

BRASIL. *Lei nº 891, de 20 de janeiro de 1995*. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Disponível em [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br).

BRASIL. *Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999*. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br).

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CRETELLA JÚNIOR, José. *Direito Administrativo do Brasil*. 5 Vol. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1962.

GASPARINI, Diógenes. *Direito Administrativo*. 9 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 19.ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito (coord). *Sanções Administrativas Tributárias*. São Paulo: Dialética , 2004.



MARINS, Jaime. *Direito Processual Tributário Brasileiro: (administrativo e judicial)*. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2002.

MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil Interpretada*. 7 ed. São Paulo: Editoras Atlas AS, 2007.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 11 ed. Rio de Janeiro: Editora Saraiva, 1993.

RIBAS, Lídia M. L. Rodrigues. *Processo Administrativo Tributário*. 2 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2003.