



INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO – IDP
Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário e Finanças
Públicas

LUIZ FERNANDO GONÇALVES DIAS

O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
E SUAS VANTAGENS

Brasília - DF
2011

LUIZ FERNANDO GONÇALVES DIAS

**O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
E SUAS VANTAGENS**

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

**Brasília - DF
2011**

LUIZ FERNANDO GONÇALVES DIAS

O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E SUAS VANTAGENS

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

Aprovado pelos membros da banca examinadora em ____/____/____ ,
com menção _____ (_____).

Banca Examinadora:

Presidente: Prof.

Integrante: Prof.

Integrante: Prof.

À Deus pelo dom da vida.

Aos meus pais, João Dias Neto e Aída das Graças Gonçalves Dias, por todo o amor e carinho.

À minha família pela base de tudo.

À minha namorada, Gabriela, pelo amor e, principalmente, pela paciência e apoio.

Aos meus amigos pela força e pela verdadeira amizade.

Aos mestres do IDP pelo conhecimento e sabedoria repassados durante esta jornada.

RESUMO

O presente estudo é uma exigência para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, do Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP. Intitula-se: O processo administrativo tributário e suas vantagens. O objetivo do trabalho é mostrar a importância desse processo no julgamento das lides tributárias. Tem como base legal o artigo 5º, LV, da Constituição Federal que garante aos administrados o contraditório e ampla defesa, além dos recursos disponíveis. Além de mostrar os princípios norteadores da Administração Pública, também traz os princípios específicos que regem o processo, como o princípio da celeridade, do formalismo moderado, contraditório e ampla defesa, entre outros. Ressalta o importante papel do Conselho de Contribuintes, citando a história, características desse órgão, uma vez que cabe a ele o julgamento em 2ª instância administrativa dos conflitos havidos entre o Fisco e o Contribuinte. E por fim, procura mostrar as vantagens do Processo Administrativo Tributário, tratando da celeridade, formalismo moderado, suspensão da exigibilidade do crédito tributário, entre outros.

PALAVRAS-CHAVE: Processo Administrativo Tributário. Tribunais Administrativos. Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Vantagens do processo.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
CAPÍTULO 1 - PROCESSO TRIBUTÁRIO.....	9
1.1 Processo Administrativo Tributário.....	10
1.1.1 Princípios do Processo Administrativo Tributário	14
1.1.1.1 Princípio da legalidade	14
1.1.1.2 Princípio da impessoalidade	15
1.1.1.3 Princípio da moralidade	15
1.1.1.4 Princípio da publicidade	16
1.1.1.5 Princípio da eficiência.....	17
1.1.1.6 Princípio da celeridade	17
1.1.1.7 Princípio do formalismo moderado	18
1.1.1.8 Princípio da economia processual.....	20
1.1.1.9 Princípio do devido processo legal	21
1.1.1.10 Princípio do contraditório e da ampla defesa	22
1.1.1.11 Princípio da ampla instrução probatória	23
1.1.1.12 Princípio do duplo grau de cognição	24
1.1.1.13 Princípio do julgador competente	25
1.1.1.14 Princípio da ampla competência decisória.....	26
CAPÍTULO 2 – ESTRUTURA DOS TRIBUNAIS ADMINISTRATIVOS.....	28
2.1 Tribunais de 1ª instância	28
2.2 Tribunais de 2ª instância	285
2.3 Instância especial.....	38
CAPÍTULO 3 - VANTAGENS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO .	39
3.1 Vantagens	40
3.1.1 Celeridade.....	40
3.1.2 Formalismo moderado	41
3.1.3 Especialização na matéria	43
3.1.4 Suspensão da exigibilidade do crédito tributário	44
3.1.5 Revisão judicial por parte do contribuinte	45
CONCLUSÃO.....	50
REFERÊNCIAS.....	52

INTRODUÇÃO

A relação entre o cidadão e o Estado data de um longo tempo. No campo fiscal, desde o surgimento da sociedade já havia o Estado, de um lado, cobrando e arrecadando os tributos, e os contribuintes, do outro lado, sujeitando-se às imposições estatais, na maioria das vezes, sem questionar o ato praticado pela Administração.

Com o passar dos anos e com a constante evolução social, percebeu-se a necessidade de existir um devido processo legal a fim de corrigir os erros e regulamentar as relações entre o Fisco e o Contribuinte. Diante dessa realidade, foram criados órgãos responsáveis pela atividade arrecadadora do Estado como a Secretaria da Receita Federal. Entretanto, quando o contribuinte se via atingido de forma ilegal ou até mesmo abusiva, só restava ao mesmo recorrer ao mesmo órgão que havia praticado o ato coator, o que gerava certa insegurança jurídica, iniciando a fase litigiosa.

E foi nesse contexto que o Conselho de Contribuintes, órgão ligado ao Ministério da Fazenda surgiu, com o objetivo de julgar, em 2ª instância, os recursos interpostos pelos contribuintes da decisão de 1ª instância. Amparado nos princípios da celeridade, formalismo moderado, economia processual, julgador competente, entre outros, trouxe maior rapidez e eficiência aos julgamentos, corroborando para uma decisão imparcial e justa. E por fazer parte da Administração Pública, também está sujeito aos princípios dispostos na Lei nº 9.784/99, que rege o processo administrativo nessa esfera, tais como legalidade, finalidade, motivação, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

A presente monografia, tendo como metodologia utilizada a consulta a doutrinária e a legislação, visa mostrar as vantagens que o processo administrativo traz para o contribuinte e para o Estado, haja vista as particularidades que ele possui, oferecendo maior rapidez no julgamento das lides tributárias. Neste tipo de processo, o contribuinte poderá agir sozinho, sem a necessidade de advogado, e também não arcará com as custas processuais, já que o processo administrativo é gratuito. Importante ressaltar que a especialização na matéria, presente nos Conselhos de Contribuintes, também traz maior segurança ao administrado, pois

estará ciente de que o seu processo será julgado por um colegiado imparcial e especializado na matéria tributária, o que não ocorre na via judicial, tendo em vista que não há um tribunal especializado em matéria tributária. Porém, caso o contribuinte não fique satisfeito com a decisão proferida no âmbito administrativo poderá, em virtude da inafastabilidade de apreciação da lide pelo Poder Judiciário, recorrer à essa via, dando uma dupla garantia de ter a sua pretensão satisfeita. Contudo, o presente trabalho também cita as desvantagens desse processo, citando a parcialidade existente no julgamento de 1ª instância como principal entrave de um processo administrativo tributário mais justo.

No primeiro capítulo desta monografia, buscou-se desenvolver o conceito de processo administrativo tributário, explicitando os princípios específicos a ele inerentes. No capítulo seguinte, aborda-se a estrutura dos Tribunais Administrativos, citando a Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) como órgão de 1ª instância. Na 2ª instância, destacou-se a importância do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, órgão imprescindível para este processo, mostrando a sua história, regimento, composição, transmitindo a sua importante função no julgamento das lides havidas entre o contribuinte e o Fisco. Também mostrou a presença da Câmara Superior de Recursos Fiscais, instância especial de julgamento no processo administrativo fiscal. E por fim, no último capítulo, elenca as vantagens do processo administrativo tributário, citando uma a uma, sempre amparadas pela posição doutrinária.

1 - PROCESSO TRIBUTÁRIO

O processo tributário ou fiscal surge da necessidade do contribuinte de participar ativamente de sua relação com o Fisco. É sabido que, antigamente, essa relação era dada de forma absolutamente autoritária por parte do Fisco, ou seja, era este que impunha as regras e àquele cabia obedecê-las, sem a chance de contestá-las. Cleide Previtalli Cais explica que esses conflitos “ocorrem por discordância do contribuinte em cumprir exigência tributária, uma vez que, sendo impositiva, a relação jurídico tributária não admite a participação da vontade do obrigado pela norma”¹. Entretanto, com o passar do tempo, o contribuinte busca a sua participação nessa relação, como forma de defender seus direitos, possibilitando argumentar e defender os seus interesses, seja via administrativa ou judicial, no tocante à imposição de tributos, multas, entre outros elementos inerentes à lide.

Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas define essa passagem nas seguintes palavras:

Enquanto o contribuinte de antes mantinha perante o Estado uma situação de sujeição total em relação ao seu poder impositivo, hoje o Estado está a serviço da comunidade, passando-se à necessária cooperação do cidadão com a comunidade administrativa. O Estado não se impõe mais do modo absoluto diante do cidadão no processo da administração pública.²

Daí surge o processo tributário que, nas palavras de James Marins:

Se constitui no subsistema jurídico que corresponde ao conjunto de normas jurídicas disciplinadoras da relação jurídica tributária em seu momento crítico através da aplicação à lide tributária, com seu modo diferenciado, das garantias inerentes ao devido processo legal, especialmente a ampla defesa com os meios e recursos a ela

1 CAIS, Cleide Previtalli. O processo tributário. 5. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p.247.

2 RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Processo Administrativo Tributário. 2. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 24.

inerentes e também dos mecanismos administrativos e judiciais necessários à atuação julgadora do Estado.³

Para Iso Chaitz Scherkerkewitz, a principal distinção entre o processo judicial e o processo tributário é tratada nas seguintes palavras:

O processo jurisdicional civil (ou tributário) já possui, em seu nascedouro, mais garantias de que serão obedecidas as exigências legais para que se chegue a uma conclusão, posto que, em decorrência da clássica noção de separação de poderes, será julgado por um poder distinto e autônomo de quem apresentou a demanda. Será um poder naturalmente isento.⁴

O contribuinte, inconformado com o lançamento, pode discutir acerca deste sob três aspectos: a existência da obrigação, onde sustenta a negação da obrigação tributária ou sua não-conformidade com a lei; as características da obrigação, onde o contribuinte entende que a obrigação tributária não foi corretamente aplicada pelo Fisco; e o montante da obrigação, quando entende que o montante estabelecido não condiz com o que é realmente devido. Há alguns casos onde é possível que o contribuinte tome iniciativa, mesmo antes do lançamento, como ocorre com as isenções. Poderá também pedir restituição do que, a seu ver, foi indevidamente pago ao Fisco, mesmo após a extinção da obrigação.

A partir desse momento, o contribuinte poderá optar pela via administrativa ou pela judiciária, com o objetivo de resolver as eventuais lides.

1.1 Processo Administrativo Tributário

O processo administrativo tributário vem sendo utilizado cada vez mais pela sua importância dentro do funcionamento do Sistema Tributário Nacional, como uma forma de solucionar os problemas decorrentes da relação contribuinte x

3 MARINS, James. Direito processual tributário: (administrativo e judicial). São Paulo: Dialética, 2001, p. 96-97.

4 SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. Processo Administrativo Tributário. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 43, ano 10. p. 105, mar./abr. 2002.

fisco, sem ter que atingir a esfera jurisdicional. Isso porque o julgamento compete à própria Administração.⁵

O processo administrativo tributário ou fiscal, na área federal, tema deste trabalho, é regido pelo Decreto nº 70.235/72 que, apesar de não exaurir a matéria processual tributária, é de fundamental importância, uma vez que dispõe acerca da determinação e exigência dos créditos tributários da União e da consulta sobre aplicação da legislação tributária fiscal.

Importante ressaltar que a Lei nº 9.784/99, que cuida do processo administrativo na esfera federal, pode ser utilizada subsidiariamente àquela, já que estabelece normas básicas sobre o processo administrativo na Administração Federal direta e indireta, visando, à proteção dos administrados e ao cumprimento dos fins da Administração.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro nos ensina que

O processo administrativo, que pode ser instaurado **mediante provocação** do interessado ou por **iniciativa da própria Administração**, estabelece uma relação bilateral, 'inter partes', ou seja, de um lado, o administrado, que deduz uma pretensão e, de outro, a Administração que, quando decide, não age como terceiro, estranho à controvérsia, mas como **parte** que atua no próprio interesse e nos limites que lhe são impostos por lei. Provocada ou não pelo particular, a Administração atua no interesse da própria Administração para atender a fins que lhe são específicos.⁶

Quando ocorre um conflito com os administrados, cabe à Administração a adoção de um devido processo legal administrativo como forma de resolvê-los, conforme está previsto no artigo 5º, incisos XXXIV, a, LIV e LV, da CF/88. Importante salientar que tal conflito só ocorre quando o Estado, formalizando a sua pretensão fiscal em face do contribuinte, este último resiste, gerando, dessa forma, a litigiosidade na relação fiscal.

5 XAVIER, Alberto. Princípios do processo administrativo e judicial tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 5.

6 DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 543.

A essa resolução de conflitos no âmbito da Administração Tributária dá-se o nome de processo administrativo tributário o que, nos dizeres de Ribas “é o mais importante desses mecanismos na relação Fisco/contribuinte”.⁷ Marins define esse processo como sendo o “conjunto de normas que disciplina o regime jurídico processual-administrativo aplicável às lides tributárias deduzidas perante a administração pública”.⁸

Para Kiyoshi Harada, o processo administrativo tributário é “o meio de composição de litígio ou de declaração de direito, com fundamento em uma relação jurídica de natureza tributária”.⁹

Seguindo a mesma linha, Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas afirma ser o processo administrativo fiscal “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”.¹⁰

Hely Lopes Meirelles o define como sendo:

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.¹¹

O processo administrativo no âmbito da Administração Pública é regido pelo princípio do devido processo legal e cuida das impugnações, atos processuais administrativos, produção de provas, julgamento de lide e os recursos administrativos¹².

7 RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Processo Administrativo Tributário*. 2. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 25.

8 MARINS, James. *Direito processual tributário: (administrativo e judicial)*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 90.

9 HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 15. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2006, p. 547.

10 RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Processo Administrativo Tributário*. 2. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 108.

11 MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 31. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 693.

12 MARINS, James. *Direito processual tributário: (administrativo e judicial)*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 92.

O domínio procedimental do Fisco, na sua atividade tributante, vai desde a fiscalização até o ato administrativo de lançamento, onde a pretensão do Estado é realmente formalizada. Nas palavras de James Marins:

Realizado o procedimento fiscalizatório ou apuratório e formalizado o ato de lançamento, que pode vir no bojo de auto de infração, estabelece-se pretensão fiscal sobre a esfera patrimonial do contribuinte e abre-se a oportunidade de resistência a essa pretensão através da impugnação administrativa ao ato de lançamento que, quando tempestivamente formalizada, instala a lide administrativa e enseja o início da etapa processual.¹³

Para Cleide Previtalli Cais, o “contencioso tributário constitui uma *continuação*, ou a *antecipação*, ou, ainda, a *reabertura do processo de lançamento*, no sentido de que essa discussão é dotada da mesma natureza do processo de lançamento”¹⁴, uma vez que este fica suspenso até a decisão final, que constituíra o lançamento definitivo.

Dessa forma, o contencioso administrativo terá início com a apresentação por parte do contribuinte ao Fisco, da impugnação ou da manifestação de inconformidade, com fundamento no artigo 5º, inciso XXXIV, alínea “a”, que garante o direito à petição, e no inciso LV do mesmo artigo, que assegura o contraditório e a ampla defesa. Por meio da impugnação, o contribuinte irá expor sua discordância acerca do ato administrativo, requerendo o reexame.

A autoridade julgadora, após o reexame, deverá proferir sua decisão baseando-se nas peças do processo, apresentando relatório sobre a impugnação ou reclamação e a defesa ofertada pela Administração, sempre motivando os seus atos, até a sua conclusão, que será levada ao conhecimento do contribuinte. Dessa decisão, caberá recurso, tanto à própria autoridade que emitiu a decisão (reconsideração), quanto ao órgão colegiado dotado de superior hierarquia (recurso propriamente dito). Nessa última hipótese, o recurso será interposto perante o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

¹³ Ibidem, p. 168.

¹⁴ CAIS, Cleide Previtalli. O processo tributário. 5. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 250.

1.1.1 Princípios do Processo Administrativo Tributário

O Processo Administrativo Tributário, por estar situado no campo de atuação da própria administração pública, terá como base os princípios constantes do artigo 37 da CF/88, tais como o princípio da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

A Lei nº 9.784/99, ao regular o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, trouxe no seu artigo 2º, outros princípios aos quais a Administração deve obediência, dentre eles: legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Entretanto, há vários outros princípios que regem o processo administrativo tributário, particularizando-o. Podemos citar o princípio da celeridade, da economia processual, do formalismo moderado, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, da ampla instrução probatória, do duplo grau de cognição, do julgador competente, da ampla competência decisória, entre outros.

Citaremos, primeiramente, os princípios disciplinadores da Administração Pública, constantes no artigo 37 da Constituição Federal e depois passaremos para a análise dos princípios inerentes ao processo administrativo tributário.

1.1.1.1 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade, norteador da atividade administrativa, pressupõe a obediência à lei pela Administração Pública. Enquanto ao particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza.

Hely Lopes Meirelles nos ensina que:

A *legalidade*, como princípio de administração (CF, art. 37, *caput*), significa que o administrador público está, em toda a sua atividade

funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso.¹⁵

Dessa forma, observa-se que não cabe à Administração agir de outra forma, uma vez que deverá sempre cumprir o disposto na lei, sob pena de nulidade dos seus atos.

Isso se deve ao fato de que os atos praticados pela Administração Pública atingem toda a coletividade, de forma que devem ser pautados na legalidade, oferecendo maior segurança jurídica aos administrados.

1.1.1.2 Princípio da impessoalidade

Esse princípio tem como objetivo o interesse público. A doutrina não é pacífica quanto à definição desse princípio.

Hely Lopes Meirelles o define como “o clássico princípio da finalidade, o qual impõe ao administrador público que só pratique o ato para o seu fim legal”¹⁶.

Já Maria Sylvania Zanella Di Pietro dá duas interpretações a esse princípio. Uma no sentido de que este princípio estaria diretamente ligado à finalidade pública, e no outro de que o funcionário que pratica os atos administrativos, não os pratica em seu nome, e sim em nome da vontade estatal.¹⁷

Dessa forma, pode-se entender que esse princípio prima pela prática de atos que tenham como finalidade o bem comum, da sociedade em geral e não de um ente apenas.

1.1.1.3 Princípio da moralidade

Por esse princípio, presume-se que a Administração Pública deverá agir, em todos os seus atos, baseada na probidade, no decoro e na boa-fé.

15 MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 31. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 87.

16 *Ibidem*, p. 92.

17 DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. *Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 71.

Alexandre de Moraes nos ensina que

Pelo princípio da moralidade administrativa, não bastará ao administrador o estrito cumprimento da estrita legalidade, devendo ele, no exercício de sua função pública, respeitar os princípios éticos de razoabilidade de justiça, pois a moralidade constitui, a partir da Constituição de 1988, pressuposto de validade de todo ato da administração pública.¹⁸

Dessa forma, não serão aceitos os atos da Administração Pública que não estejam amparados pela conduta ética quem os praticou. Esse ainda poderá responder por ato de improbidade administrativa quando age em desobediência a esse princípio.

1.1.1.4 Princípio da publicidade

Este princípio é de extrema importância no tocante ao processo administrativo tributário, uma vez que dará ao contribuinte ciência de todos os atos praticados pela Administração Pública.

O artigo 5º da Constituição Federal assegura, em seus incisos XXXIII e XXXIV, “b”, a obediência a este princípio já que fornece ao cidadão o direito de receber informações de atos praticados por toda a Administração Pública.

A lei nº 9.784/99 tratou no capítulo IX, da comunicação dos atos, dando ao cidadão maior segurança e transparência dos atos administrativos. No tocante ao processo administrativo fiscal, o Decreto nº 70.235/72 também determina, com base nesse princípio, a intimação do contribuinte para que, querendo, recorra da decisão administrativa.

A publicidade, dessa forma, é requisito imprescindível para a regular participação do administrado na atividade estatal, já que possibilita a ciência dos atos praticados pela Administração Pública, podendo este interferir na finalidade e legalidade desses atos.

18 MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 315.

1.1.1.5 Princípio da eficiência

A administração Pública deve agir de forma eficiente. Essa afirmação decorre de uma interpretação lógica, entretanto, este princípio só foi introduzido na Constituição Federal por meio da EC nº 19/98.

Hely Lopes Meirelles assim tratou desse princípio:

O princípio da eficiência exige que a atividade administrativa seja exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa, que já no se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros.¹⁹

Observa-se que não basta a Administração agir de forma rápida, mas sim deve agir de forma eficiente, fazendo com que seus atos tenham validade e eficácia no mundo jurídico, beneficiando toda a coletividade.

1.1.1.6 Princípio da celeridade

O artigo 5º, LXXVIII, da Constituição Federal, assegura a todos, no âmbito judicial e administrativo, a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.

Não restam dúvidas quanto à importância da celeridade em um processo onde se discute uma obrigação tributária. Para a Administração, tal celeridade visa a rápida arrecadação do tributo questionado, haja vista ser a fonte de manutenção do Estado. Já para o contribuinte, a celeridade contribui para que o mesmo fique desobrigado a quitar o tributo o quanto antes, desonerando-se de tal obrigação discutida administrativamente.

Essa celeridade que é esperada pela Administração está intrinsecamente ligada ao princípio de eficiência que, nos dizeres de Alexandre de Moraes:

¹⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 31. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 96.

É aquele que impõe à Administração Pública direta e indireta e a seus agentes a persecução do bem comum, por meio do exercício de suas competências de forma imparcial, neutra, transparente, participativa, eficaz, sem burocracia e sempre em busca da qualidade, primando pela adoção dos critérios legais e morais necessários para a melhor utilização possível dos recursos públicos de maneira a evitar-se desperdícios e garantir-se uma maior rentabilidade social.²⁰

É perfeitamente aceitável interpretar que a eficiência ali citada não se restringe à economia somente de verbas públicas, e sim do tempo que a Administração gasta com a atividade processual no âmbito administrativo. Pode-se inclusive afirmar que: quanto mais eficiente, mais célere será a atividade administrativa.

Como analisa James Marins:

A celeridade procedimental reduz o desgaste decorrente do inevitável atrito na relação Administração fiscal e contribuinte. A morosidade é cara e lesiva, é social e economicamente indesejável: procedimento administrativo bom é aquele que evita o desgaste entre fisco e contribuinte. Procedimento de baixo atrito é procedimento rápido; procedimento rápido é procedimento barato; e procedimento rápido e barato é procedimento eficaz.²¹

Verifica-se que a celeridade, presente no processo administrativo tributário, está intimamente ligada a eficiência, economia processual, formalismo moderado, entre outros, trazendo enormes benefícios para essa relação, com o fim de atingir o desejado em menos tempo possível, mas de forma eficaz.

1.1.1.7 Princípio do formalismo moderado

Tal princípio rege-se pela adoção de formas simples, entretanto, sempre garantindo ao administrado, o grau de certeza, segurança e respeito aos seus direitos.

Apoiada nessa afirmação, Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas afirma que:

20 MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 320

21 MARINS, James. Direito processual tributário: (administrativo e judicial). São Paulo: Dialética, 2001, p. 184.

As formalidades impostas, cujo objetivo é a obtenção da certeza jurídica e a segurança dos procedimentos, devem ser atendidas, sob pena de nulidade do procedimento, principalmente se dessa inobservância resultar prejuízo para as partes.²²

A ausência de determinadas formalidades não faz com que o processo administrativo seja informal no seu todo.

Quanto ao princípio da obediência à forma e aos procedimentos, Maria Sylvia Zanella Di Pietro nos ensina que:

A sua aplicação é muito mais rígida no processo judicial do que no administrativo; por isso mesmo, em relação a este, costuma-se falar em **princípio do informalismo**.

Informalismo não significa, nesse caso, ausência de forma; o processo administrativo é **formal** no sentido de que deve ser reduzido a escrito e conter documentado tudo o que ocorre no seu desenvolvimento; é **informal** no sentido de que não está sujeito a formas rígidas.²³

Esse formalismo está intimamente ligado à celeridade e à economia processual dada ao processo administrativo, facilitando a atuação do particular, já que, caso fossem utilizadas certas formalidades tidas como excessivas, essas poderiam prejudicar a participação do particular no decorrer do processo administrativo, podendo, inclusive, impedir o seu ingresso na esfera administrativa.

Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas acerca desse tema dispõe que:

Não sendo excessivas as exigências formais do processo administrativo fiscal, o contribuinte pode defender-se diretamente ou constituir advogado ou procurador.

Essa relativa informalidade não permite que simples irregularidades formais prejudiquem o contribuinte, como troca de nomeação das peças processuais, da autoridade a quem é dirigida a petição, a forma de apresentação da petição e outras, desde que cumpram a finalidade.²⁴

22 RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Processo Administrativo Tributário. 2. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 45.

23 DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 550.

24 RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Processo Administrativo Tributário. 2. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 112.

Nessa esteira, Hely Lopes Meirelles defende que “o processo administrativo deve ser simples, despido de exigências formais excessivas, tanto mais que a defesa pode ficar a cargo do próprio administrado, nem sempre familiarizado com os meandros processuais”.²⁵

Celso Antônio Bandeira de Mello sustenta “que a Administração não poderá ater-se a rigorismos formais ao considerar as manifestações do administrado”.²⁶

Dessa forma, o formalismo moderado, presente no processo administrativo tributário, auxilia o contribuinte na busca de sua pretensão junto ao Fisco, uma vez que facilita o seu acesso e a sua permanência nessa seara com o objetivo de desconstituir a obrigação tributária exigida pela Administração.

1.1.1.8 Princípio da economia processual

Princípio decorrente do formalismo moderado e da celeridade, tendo em vista que pela utilização de formas simples, o processo será mais rápido e econômico.

Tais características, presentes no processo administrativo tributário, beneficiam tanto o administrado, que verá a sua lide satisfeita em tempo hábil, quanto a Administração Pública que poderá julgar mais lides, buscando sempre a sua funcionalidade e eficiência.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro trata esse princípio com as seguintes palavras:

Há que se ter sempre presente a idéia de que o processo é **instrumento** para aplicação da lei, de modo que as exigências a ele pertinentes devem ser adequadas e proporcionais ao fim que se pretende atingir. Por isso mesmo, devem ser evitados formalismos excessivos, não essenciais à legalidade do procedimento que só

25 MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 31. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 683.

26 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 21. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 482.

possam onerar inutilmente a Administração Pública, emperrando a máquina administrativa.²⁷

1.1.1.9 Princípio do devido processo legal

Esse princípio também é conhecido como *due process of law*, e sua presença é indispensável no processo administrativo tributário ao dar maior legalidade aos atos e mais garantias ao contribuinte no momento em que se busca uma solução para a lide instaurada junto ao Fisco.

Tem como base legal diversos incisos do artigo 5º da Constituição Federal, tais como: inciso LIII (“ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente”) que garante ao contribuinte o julgamento de sua pretensão perante a autoridade julgadora competente; inciso LIV (“ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”) que traz como direito à impugnação administrativa à pretensão fiscal; e por fim, o inciso 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”) que dá o direito ao contraditório e a ampla defesa, os quais serão tratados no próximo item.

Para Iso Chaitz Scherkerkewitz, o “devido processo legal implica na aplicação do princípio da igualdade na hora de se apreciar qualquer pretensão, quer seja do contribuinte, quer seja do Fisco”²⁸, gerando dessa forma uma imparcialidade no julgamento e no procedimento.

Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas explica em sua obra que:

A cláusula do devido processo legal é destinada a tutelar direitos, ou seja, é o meio pelo qual devem ser reconhecidos, preservados ou cumpridos os direitos substantivos, que no processo administrativo tributário se confirmam se a participação do interessado se der no mesmo plano de posições jurídicas que a Administração quando às faculdades, ônus e direitos. Assim, o devido processo legal visa a

27 DI PIETRO, Maria Sílvia Zanella. Direito Administrativo. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 554.

28 SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. Processo Administrativo Tributário. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 43, ano 10. p. 108, mar./abr. 2002.

garantir o direito de ação, a igualdade das partes e o respeito ao direito de defesa e ao contraditório.²⁹

Alexandre de Moraes define o devido processo legal como sendo uma “dupla proteção ao indivíduo, atuando tanto no âmbito material de proteção ao direito de liberdade, quanto no âmbito formal, ao assegurar-lhe paridade total de condições com o Estado-persecutor e plenitude de defesa”.³⁰ E tal garantia dada ao contribuinte possibilita a sua participação mais ativa perante a Administração Pública, uma vez que será tratado de igual para igual.

1.1.1.10 Princípio do contraditório e da ampla defesa

O artigo 5º, LV, da CF/88, assegura aos litigantes, seja em processo judicial ou administrativo, o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. Esse princípio visa proteger o cidadão que é considerado a parte “fraca” da relação perante a Administração Pública, necessitando, dessa forma, de garantias que façam com que os seus direitos sejam assegurados.

Alexandre de Moraes, em sua obra, nos ensina que:

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 omitir-se ou 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 pela acusação, caberá igual direito de defesa de opor-se-lhe ou dar-lhe a versão que melhor lhe apresente, ou ainda, de fornecer uma interpretação jurídica diversa daquela feita pelo autor.³¹

Dessa forma, o contraditório e a ampla defesa fornecem ao cidadão a segurança de que sua pretensão estará sujeita a determinadas garantias que deixam o processo administrativo mais justo e transparente.

No que tange a ampla defesa, Roque Antonio Carrazza leciona da seguinte forma:

29 RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Processo Administrativo Tributário. 2. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 39.

30 MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 124.

31 MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 125.

Indubitável, portanto, que, mesmo em procedimentos administrativo-tributários deve ser garantido aos acusados o direito à ampla defesa antes de serem tomadas, contra eles, quaisquer medidas sancionatórias. Noutra giro verbal, a Constituição impõe que lhes seja imediatamente dado o total conhecimento do processado, com a possibilidade de intervirem ativamente no próprio procedimento fiscalizatório e, deste modo, rebaterem, já na instância administrativa, as provas, presunções, ficções ou indícios contra eles levantados pelo Fisco.³²

Acerca do contraditório, Maria Sylvia Zanella Di Pietro assim se posiciona “O princípio do contraditório, que é inerente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe oportunidade de resposta”.³³

1.1.1.11 Princípio da ampla instrução probatória

Nas palavras de James Marins, “do âmago do princípio da ampla defesa emerge o direito à produção de provas, ou mais propriamente, o direito à utilização de todos os meios de prova pertinentes à lide submetida a julgamento administrativo”.³⁴ Diante desse princípio, o administrado poderá utilizar-se de todas as provas lícitas para se defender perante a Fazenda Pública.

Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas tratando desse princípio, assim se manifesta:

O julgador administrativo tributário, em busca da verdade material, pode e deve proceder à revisão do ato que se revelar como sofrendo de qualquer desconformidade em relação à legalidade, não estando limitado ao escrutínio da ilegalidade do ato apenas de acordo com os fundamentos indicados pelo contribuinte.

É alvo de escrutínio dos julgadores não só o ato tributário, mas também sua legalidade. A indagação dessas duas realidades constitui a finalidade do processo administrativo tributário, teleologicamente orientado para se obter uma decisão sobre a legalidade de determinada obrigação tributária.³⁵

32 CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 23. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 443.

33 DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 552

34 MARINS, James. Direito processual tributário: (administrativo e judicial). São Paulo: Dialética, 2001, p. 191.

35 RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Processo Administrativo Tributário. 2. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 56.

Dessa forma, percebe-se que a busca da verdade material está sempre ligada a esse princípio, uma vez que permite à Administração buscar provas, mesmo que não alegadas pelo contribuinte e também permite ao próprio contribuinte trazer novas provas e fatos aos autos, desde que imprescindíveis ao processo.

Nesse sentido, Celso Antônio Bandeira de Mello o conceitua como sendo:

Não apenas o direito de oferecer e produzir provas, mas também o de, muitas vezes, fiscalizar a produção das provas da Administração, isto é, o de estar presente, se necessário, a fim de verificar se efetivamente se efetuaram com correção ou adequação técnica devidas³⁶.

1.1.1.12 Princípio do duplo grau de cognição

Esse princípio é mais uma garantia dada ao contribuinte de que a decisão do órgão julgador acerca de sua pretensão, poderá, caso suscitado pelo mesmo, ser reexaminada por um órgão hierarquicamente superior. O artigo 5º, LV, da CF/88 garante ao administrado o direito ao recurso.

Para James Marins:

A idéia de *revisão recursal dos julgamentos administrativos ou judiciais* atende a necessidades de qualidade e segurança da prestação estatal julgadora e é imperativo jurídico expresso no art. 5º, LV, da CF/88. Representa, o direito a recurso, manifestação axiomática do direito à ampla defesa.³⁷

Segundo Rafael Jayme Tanure:

A revisão ou recurso vem atender a um princípio geral do direito processual, o qual tem como fundamento o duplo grau de apreciação da matéria litigiosa com o escopo de que um colégio de julgadores mais experientes venha a sanar qualquer discordância em relação à decisão *a quo*.³⁸

36 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 21. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 480.

37 MARINS, James. Direito processual tributário: (administrativo e judicial). São Paulo: Dialética, 2001, p. 193.

38 TANURE, Rafael Jayme. Processo Tributário Administrativo – Alguns aspectos relevantes. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 54, ano 12. p. 180, jan./fev. 2004.

Na mesma esteira, Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas dispõe que:

O princípio do duplo grau tem fundamento na possibilidade de erro no controle da legalidade quando da decisão de primeiro grau. Os órgãos colegiados da segunda instância oferecem maior segurança e atendem ao fundamento político de maior controle dos atos administrativos.³⁹

A mesma autora acrescenta que:

A revisão, por via de recurso a órgão colegiado, não interfere nem reduz a independência dos julgadores. Funda-se na possibilidade de que a decisão singular possa ser injusta ou errada, pois está psicologicamente demonstrado que quando uma decisão pode ser revista os julgadores cercam-se de maiores cuidados no julgamento; e existe ainda outro fundamento de natureza política, qual seja, o de que nenhum ato estatal pode ficar imune aos necessários controles.⁴⁰

Essa possibilidade de o contribuinte recorrer à instância hierarquicamente superior está ligada diretamente à ampla defesa, uma vez que permite que a decisão seja revista pela própria Administração Pública, demonstrando a impessoalidade e a imparcialidade decorrentes dessa decisão, sem contar na segurança jurídica a que tal decisão estará amparada.

No processo administrativo, em especial, o administrado ainda poderá alegar fato novo em instâncias superior, solicitar o reexame da matéria de fato e produzir novas provas, o que não é permitido no processo civil. Tudo isso com o objetivo maior de preservar a legalidade administrativa⁴¹.

1.1.1.13 Princípio do julgador competente

O contribuinte tem o direito de que a sua pretensão fiscal seja analisada por um órgão competente, garantindo, dessa forma, que o processo terá desde o seu surgimento, até posterior decisão, as garantias necessárias à execução da boa justiça.

O artigo 5º, LIII, da CF/88, protege o cidadão ao afirmar que ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente. Diante disso percebe-se a necessidade de haver um órgão competente, com

39 RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Processo Administrativo Tributário*. 2. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 113

40 *Ibidem*, p. 130

41 DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. *Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 554.

juizadores administrativos imparciais e mecanismos que determinem a competência para cada caso concreto apresentado.

James Marins assim trata deste princípio:

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 órgãos previamente destinados para esta finalidade. Tais órgãos devem ser dotados de juizadores 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.⁴²

E é exatamente isso que nos apresenta o Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, ao tratar em seus artigos 24 e seguintes da competência para o julgamento das lides tributárias, trazendo dessa forma maior segurança tanto ao Contribuinte, em ver sua pretensão analisada por órgão legalmente constituído, quanto para Administração, ao legitimar os seus órgãos no tocante ao julgamento das lides, uma vez que são de extrema relevância para o Estado por se tratar do pagamento de tributos, indispensáveis a uma boa administração.

1.1.1.14 Princípio da ampla competência decisória

Conforme nos ensina James Marins:

Toda a matéria de defesa produzida pelo contribuinte deve ser conhecida e apreciada pelo órgão da administração encarregado do julgamento do conflito fiscal. Não pode se escusar a autoridade julgadora – em homenagem à garantia constitucional da ampla defesa – de apreciar matéria formal ou material, de Direito ou de fato, questões preliminares ou de mérito⁴³

Caso contrário, poderá ocorrer o cerceamento de defesa, ferindo a Constituição Federal e tornando nulo o processo administrativo tributário.

42 MARINS, James. Direito processual tributário: (administrativo e judicial). São Paulo: Dialética, 2001, p. 193

43 MARINS, James. Direito processual tributário: (administrativo e judicial). São Paulo: Dialética, 2001, p. 190.

Esse princípio está estritamente ligado ao princípio da ampla instrução probatória, uma vez que permite à Administração rever os seus atos e, inclusive, suscitar fatos não abarcados pelo contribuinte, dando maior segurança e legalidade às decisões proferidas pelo Estado.

2 – ESTRUTURA DOS TRIBUNAIS ADMINISTRATIVOS

O processo administrativo tributário, conforme apresentado anteriormente, inicia-se com a apresentação por parte do contribuinte ao Fisco, da impugnação ou da manifestação de inconformidade, com fundamento no artigo 5º, inciso XXXIV, alínea “a”, que garante o direito à petição, e no inciso LV do mesmo artigo, que assegura o contraditório e a ampla defesa. Através desses meios de defesa, o contribuinte irá expor sua discordância acerca do ato administrativo, no caso o auto de infração, requerendo o reexame.

Os tribunais administrativos serão os responsáveis pela análise e julgamento dos recursos interpostos pelos contribuintes. Em um primeiro momento caberá às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgão de 1ª instância, realizar esse julgamento, passando-se aos Conselhos de Contribuintes, órgãos de 2ª instância, chegando, caso necessário, à Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme será apresentado a seguir.

2.1 Tribunais de 1ª instância

Apresentada a impugnação, caberá, em 1ª instância, o julgamento desta pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal.

Esse órgão pode ser denominado como uma espécie de Administração Judicante o que, nas palavras de Ricardo Lobo Torres, é “a que pratica os atos materialmente jurisdicionais do processo administrativo tributário”⁴⁴.

As DRJ, como são conhecidas, são constituídas por turmas de julgamento, cada uma delas integrada por cinco julgadores, conforme se observa na

44 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 342.

Portaria MF nº 58, de 17/03/2006, que disciplina a constituição das turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento.

Os julgadores deverão ser ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, com experiência na área de tributação e julgamento, o que auxilia no julgamento e oferece maior segurança jurídica aos contribuintes. Também haverá a presença do Delegado da DRJ, que além de exercer a função de julgador, presidirá uma das turmas.

Ao ser recebida a impugnação ou manifestação de inconformidade, caberá ao julgador, obedecendo o princípio da motivação, elaborar relatório, voto e ementa nos processos em que for relator, propor diligência e proferir voto.

Após essa fase, o processo será julgado pela turma em sessões de julgamento, realizadas semanalmente. Nessas sessões, depois de atingido o quorum, o relator realizará a leitura do relatório e, em seguida, haverá um debate acerca dos assuntos pertinentes ao processo. Encerrado o debate, o presidente, quando não for relator, tomará, sucessivamente, o voto do relator e dos demais.

Em devida obediência ao princípio da publicidade, o relatório e o voto devem ser apresentados impressos e em meio eletrônico até a sessão de julgamento. Após proferida a decisão, a esta também será dada a devida publicidade.

Essa decisão poderá manter, total ou parcialmente, ou extinguir a cobrança do tributo reclamado no auto de infração. Da decisão de 1ª instância caberá recurso voluntário do contribuinte, quando a decisão for contrária a sua pretensão, ou recurso *ex officio* do próprio julgador, quando a decisão for favorável ao contribuinte.

2.2 Tribunais de 2ª instância

O recurso interposto, tanto pelo contribuinte, quanto pela Administração Pública, da decisão proferida em 1ª instância, será analisado em 2ª instância pelo órgão colegiado denominado Conselho de Contribuintes, também

conhecido como tribunal administrativo fiscal que, nas palavras de Iso Chaitz Scherkerkewitz:

É um “tribunal” que faz parte do Poder Executivo e que, em última análise, para as matérias de sua competência, possui o poder de decidir o direito, ou por outras palavras, possui o poder-dever de emitir a “verdade” estatal sobre o assunto que lhe foi colocado.⁴⁵

Entretanto, antes de adentrar no campo do Conselho de Contribuintes, é importante que se faça uma referência ao surgimento dos órgãos fiscais no Brasil. Baseando-se no ensinamento de Dalton César Cordeiro de Miranda⁴⁶, o surgimento desses órgãos se deu com a criação das Capitânicas Hereditárias, onde para cada uma delas, foi designado um provedor da Fazenda Real, responsável pelo lançamento, fiscalização e arrecadação de tributos, e também pelo exercício de funções judicantes nos processos administrativos fiscais. Em 1549, surgiu o papel de Provedor-Mor da Fazenda Real que, auxiliado por pessoas letradas, era o responsável pelo julgamento dos recursos contra as decisões dos provedores das capitânicas, surgindo, já nessa época, o julgamento de segunda instância dos processos fiscais, realizado por um tribunal de deliberação coletiva.

Já em 1760, esse tribunal foi substituído pelas Juntas de Administração e Arrecadação da Real Fazenda, onde as decisões de primeira instância e os recursos para a instância superior cabiam a órgãos de deliberação coletiva, pois se compunham de vários membros. No período colonial, existiu um órgão denominado Conselho da Fazenda que, além de cuidar da administração tributária, determinar medidas específicas e fiscalizar e prevenir o contrabando.

Importante salientar que, nesse período, a arrecadação de grande parte dos tributos não era feita diretamente pelo fisco, mas, sim, por intermediários que adquiriam em licitação pública o direito de arrecadar impostos em determinadas áreas. Miranda ressalta que “dos lançamentos e exigências tributárias desses contratadores podiam os contribuintes se defender levando a questão para a alçada

45 SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. Processo Administrativo Tributário. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 43, ano 10. p. 114, mar./abr. 2002.

46 MIRANDA, Dalton César Cordeiro de. Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Brasília: Brasília Jurídica, 2002.

das provedorias e, mais tarde, das juntas”⁴⁷, originando assim os processos fiscais decorrentes do choque de interesses entre contribuintes e os intermediários a serviço do fisco.

Em 1808, com a vinda da Família Real para o Brasil, ocorreu a transformação no sistema das Juntas da Real Fazenda, trazendo o modelo instalado em Portugal, originando o Ministério da Fazenda. Foram criadas várias repartições com funções diferentes, refletindo, inclusive, na área de julgamento de processos fiscais, criando diversos mecanismos de apreciação e expandindo os órgãos julgadores, que passariam a ter a sua competência delimitada pela espécie tributária. No mesmo ano, buscando a centralização do julgamento dos processos, foi criado o Tribunal do Conselho da Fazenda, órgão de última instância administrativa, responsável pelo julgamento dos processos fiscais.

Diversas mudanças ocorreram até que em 1927, surgiu o primeiro ensaio para a criação de um Conselho de Contribuintes Paritário, que julgaria todas as questões fiscais, exceto as relacionadas com imposto de renda. Em 1931, tal conselho foi regulamentado e implementado. Três anos depois, esse conselho foi extinto e deu lugar aos 1º e 2º Conselhos de Contribuintes. Nesses primeiros anos de existência, os acórdãos formulados careciam de riqueza doutrinária e jurisprudencial, o que fez com que se desenvolvesse, cada vez mais, os estudos tributários, antes esquecidos. Mesmo com todas as dificuldades, esse conselho já era conhecido pela busca da justiça, através de sua imparcialidade. Em 1964, foi criado o 3º Conselho de Contribuintes.

Os Conselhos de Contribuintes, tribunais administrativos, têm como função o julgamento dos tributos administrados pela Receita Federal, em segunda instância, cabendo a análise e julgamento de recurso voluntário, oriundo do pedido, pelo contribuinte, de revisão do julgamento administrativo realizado nas Delegacias de Julgamento (1ª instância), ou da remessa *ex officio*, meio pelo qual as Delegacias de Julgamento solicitam ao Conselho a reapreciação de suas decisões quando favoráveis aos contribuintes. Ainda hoje, os Conselhos de Contribuintes são

47 MIRANDA, Dalton César Cordeiro de. Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Brasília: Brasília Jurídica, 2002, p. 23.

divididos quanto à matéria tributária a ser analisada, cabendo à Câmara Superior de Recursos Fiscais, a revisão final dos julgados dos Conselhos, quando esses dão provimento à remessa *ex officio* ou ao recurso voluntário.

Cada Conselho de Contribuintes possui seu Conselho Pleno, suas Câmaras e a secretaria-executiva. O Primeiro, Segundo e Terceiro Conselho de Contribuintes possuem, respectivamente, oito, seis e três Câmaras. Na sua grande maioria, a composição se dará por igual número de representantes da Fazenda Nacional e dos representantes dos contribuintes. A exceção se dará na Quinta e Sexta Câmaras do Segundo Conselho de Contribuintes, onde haverá a presença de representantes dos trabalhadores.

A divisão dos Conselhos de Contribuintes se dá pelo tributo a ser analisado por suas Câmaras e está disposta no Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, sendo feita a seguinte divisão: I) Primeiro Conselho de Contribuintes: Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, adicionais, empréstimos compulsórios a ele vinculados e contribuições, inclusive penalidade isolada; II) Segundo Conselho de Contribuintes: IPI, IOF, PIS, COFINS, e contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do § único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e contribuições devidas a terceiros; III) Terceiro Conselho de Contribuintes: Imposto de Importação e Exportação, IPI nos casos de importação, outros casos onde envolvam importação e exportação de mercadorias, ITR, Contribuição para o Fundo de Investimento Social, Contribuições de intervenção no domínio econômico.

Não restam dúvidas de que a criação desse órgão fiscalizador da relação Fisco x Contribuinte, tem como pano de fundo a inclinação dos contribuintes quanto ao inadimplemento dos seus deveres fiscais. Para Sérgio André R. G. da Silva, essa predisposição em não realizar o pagamento do devido é explicado da seguinte maneira:

Tal desânimo dos contribuintes em contribuir para os cofres públicos é normalmente justificado alegando-se que o pagamento dos tributos não traz qualquer espécie de retorno ou retribuição, de forma que

independentemente dos pagamentos feitos os serviços públicos continuam tendo uma péssima qualidade.⁴⁸

Ou seja, não se observa uma contraprestação estatal. Importante salientar que essa fiscalização também tem como finalidade, nas palavras do autor supracitado, “a verificação da compatibilidade dos comportamentos dos contribuintes com os mandamentos legais, em estrita observância ao princípio da legalidade”⁴⁹, resguardando tanto os direitos do Fisco, em relação às cobranças necessárias, quanto o direito do contribuinte em ser obrigado a pagar somente o determinado em lei, não sendo submetido ao recolhimento de tributos que não tenham fundamento legal.

A composição desses Conselhos se dá por especialistas em matéria tributária, entre os quais estão de um lado: os representantes da Fazenda Nacional, delegados e auditores-fiscais da Receita Federal; e do outro, representantes dos contribuintes, indicados por entidades de classe.

Quanto ao regime jurídico dos Conselhos de Contribuintes, é de extrema importância salientar que o duplo grau de jurisdição, existente nesse órgão, não decorre de princípio constitucional, já que a Constituição nada diz a respeito ao duplo grau de jurisdição na esfera administrativa. Cabe aos Conselhos apenas a apreciação quanto à legalidade dos lançamentos tributários, sendo definidos por Fernando Netto Boiteux como “tribunais de anulação”⁵⁰, tendo sua competência uma maior restrição, quando comparado com a do Poder Judiciário. São também definidos de órgãos públicos, por possuírem apenas atribuições do poder público, e órgãos colegiados, já que as decisões por eles proferidos são atribuídas ao Conselho como um todo, e não apenas ao membro singular.

48 SILVA, Sérgio André R. G. da. Direito Processual Tributário: A importância do Processo Administrativo Fiscal. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 62, ano 13. p. 153, mai./jun. 2005.

49 SILVA, Sérgio André R. G. da. Direito Processual Tributário: A importância do Processo Administrativo Fiscal. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 62, ano 13. p. 157, mai./jun. 2005.

50 BOITEUX, Fernando Netto. Os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda e seu Regime Jurídico. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). Processo Administrativo Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 190.

Quanto à autonomia dos Conselhos, o autor supracitado a limita das seguintes formas:

- (i) em decorrência da hierarquia normativa, na qual a Constituição Federal encontra-se no ápice, pela legislação em vigor;
- (ii) pela Lei nº 9.784/99, que dispõe sobre o processo administrativo federal;
- (iii) pelo disposto no seu próprio Regimento Interno (bem como nas suas atribuições);⁵¹

Importante lembrar que autonomia, na seara administrativa, decorre da lei e não da vontade dos interessados, o que reflete diretamente na paridade entre os julgadores indicados pelos representantes da Receita Federal ou pelos contribuintes.

Outra importante questão se refere ao regime jurídico aplicável aos Conselheiros, ressaltando o que dispõe o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, de forma clara e objetiva, quando afirma que esses exercem um mandato, sendo nomeados pelo Ministro da Fazenda. Frise-se que, como o autor citado diz, “esse mandato também não cria vínculo estatutário, porque este depende de lei”.⁵²

Quanto ao regime jurídico aplicado aos Conselheiros, ocorre uma diferença em relação àqueles indicados pela Secretaria da Receita Federal e os indicados pelos representantes dos contribuintes. No primeiro caso, não há maiores dúvidas, haja vista o vínculo desses servidores com a Administração Pública, já que esses ocupam cargos da União. Pode-se afirmar que esses Conselheiros são agentes públicos pelo fato de serem funcionários públicos. Logo possuem competência, decorrente da ocupação do cargo de auditores-fiscais, para decidir sobre a revisão de lançamentos fiscais.

51 BOITEUX, Fernando Netto. Os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda e seu Regime Jurídico. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). Processo Administrativo Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 192.

52 Ibidem, p. 194.

No segundo caso, “os conselheiros indicados pelos representantes dos contribuintes, por não serem funcionários públicos, não guardam uma relação tão evidente com a Administração Pública”⁵³, pelo fato de não serem considerados servidores públicos, pois não ocupam cargo e também não são empregados pelo vínculo de dependência, já que não recebem salário. Num primeiro momento, admite-se a idéia de que os conselheiros seriam apenas particulares atuando em colaboração com a Administração Pública, porém tal entendimento não é acatado, pois esses além de exercerem função estatal, também colaboram para a formação dessa vontade. Segundo o autor, esses seriam agentes públicos, já que somente participam da vontade estatal porque o Estado lhes permite, emprestando força jurídica, atendendo inclusive os requisitos para a caracterização de agente público, quais sejam a natureza estatal da atividade desempenhada e sua investidura nela.

Importante que se atribua aos conselheiros, além das responsabilidades definidas, as garantias devidas, já que esses exercem função de extrema importância para a atividade estatal, que é o julgamento das questões tributárias, lembrando que para que o Estado realize a sua função social, ele necessita de recursos, que são captados através da instituição e arrecadação de tributos. Logo, esse meio se torna um instrumento essencial, passando a ser fonte de custeio para os deveres que o Estado possui, alguns deles titulados como fundamentais na Constituição Federal, como saúde, educação, seguridade social, entre outros, em benefício de toda a coletividade.

Adentrando-se na seara do chamado Processo Administrativo Tributário, cuja relação com o Conselho de Contribuintes é indiscutível, o tema traz consigo o princípio do devido processo legal, que está elencado no artigo 5º, LIV, da Constituição Federal, e tem o seguinte teor: “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”. No entanto, o termo “legal” deve ser entendido com sentido amplo, e não se referindo apenas à lei em sentido estrito. Nas palavras de Otávio Campos Fischer, “o que se está a sustentar passa pelo esclarecimento de que a expressão devido processo legal resultou de uma simplista

53 BOITEUX, Fernando Netto. Os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda e seu Regime Jurídico. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). Processo Administrativo Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 196.

tradução literal da locução inglesa *due process of law*".⁵⁴ Importante destacar que, inicialmente, esse mecanismo de defesa foi desenvolvido para conter a atuação desmedida e arbitrária do Poder Público.

Também é importante destacar que a cláusula do devido processo legal deve ser entendida como devido processo constitucional, que, em um primeiro momento, foi concebido apenas como uma garantia processual, mas, posteriormente, passou a atingir o conteúdo das decisões dos Poderes Públicos. Afirma-se, desde logo, a necessidade da utilização da expressão *devido processo constitucional*, no lugar do antigo devido processo legal, refletindo de forma mais apropriada o conteúdo e a razão de ser do princípio.

Há uma idéia recorrente de reduzir a dimensão e o conteúdo do devido processo à de outros princípios, como o do direito de petição, contraditório, ampla defesa, entre outros. Porém, o que se busca é a defesa de que o devido processo constitucional tem dignidade própria, até porque a Constituição o colocou autonomamente em relação aos demais princípios. O conteúdo desse princípio não deve ter um significado restrito, e sim amplo.

O "*devido processo (formal e material)* não se estrutura apenas enquanto um direito subjetivo, mas como um valor fundamental, objetivo e estrutural do sistema jurídico pátrio, pelo qual o Estado deve sempre pautar a sua atuação". Com essas palavras, Otávio Campos Fischer afirma, mais uma vez, o destaque desse princípio enquanto direito fundamental, devendo ser sempre perseguido e realizado pelo Poder Público, desfazendo a idéia que normalmente se tem de que esse processo pertence à própria Administração Pública, como forma de autocontrole pelos atos e decisões tomadas por essa.

Logo, se deduz que o exercício do processo administrativo não é um favor colocado à disposição do cidadão, e sim uma garantia dada a esse, decorrente de fundamentos legais, dispostos no nosso ordenamento jurídico, inclusive, pela Constituição Federal. Otávio Campos Fischer trata esse assunto da seguinte forma:

54 FISCHER, Otávio Campos. Recurso Hierárquico e Devido Processo Constitucional: o Processo Administrativo Tributário não pertence à Administração Pública! Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 141, jun. 2007, p. 128.

Mesmo que a Administração Pública não queira, o cidadão tem o direito ao (devido) processo administrativo, no sentido de que tem o direito de peticionar à Administração Pública e o direito de que esta analise e responda ao seu pedido de forma constitucionalmente adequada, ainda que não exista um processo formalmente estabelecido.⁵⁵

Conclui-se, dessa forma, que só há devido processo constitucional se o processo for estabelecido por lei, constitucionalmente aceita, e não pela Administração Pública, exigindo assim legitimidade constitucional. Tal fato favorece a idéia de ilegitimidade do recurso hierárquico, e o supracitado autor, buscando uma solução, salienta a importância do devido processo, quando diz que “o devido processo constitucional impede que se considere o processo administrativo tributário como sendo de ‘propriedade’ da Fazenda Pública, no sentido de ser um mero instrumento de autocontrole e de autolegitimação da sua atuação”⁵⁶. Dessa forma, pode-se afirmar que o processo administrativo é um instrumento, um mecanismo de defesa criado pela Constituição Federal e colocado à disposição dos cidadãos para controlar o Poder Público.

Importante destacar que o processo administrativo é um processo constitucional e não um processo privativo da Administração Pública.

Não restam dúvidas quanto à importância do Conselho de Contribuintes frente à necessidade de um órgão que tenha como finalidade o julgamento administrativo, em segunda instância, dos litígios fiscais, buscando tanto a economia processual, devido à não utilização de um formalismo processual exagerado, como ocorre nos processos judiciais, quanto à celeridade processual, em contraposição à morosidade do Judiciário, beneficiando o contribuinte e a sociedade.

55 FISCHER, Otávio Campos. Recurso Hierárquico e Devido Processo Constitucional: o Processo Administrativo Tributário não pertence à Administração Pública! Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 141, jun. 2007, p. 132.

56 FISCHER, Otávio Campos. Recurso Hierárquico e Devido Processo Constitucional: o Processo Administrativo Tributário não pertence à Administração Pública! Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 141, jun. 2007, p. 133.

2.3 Instância especial

O julgamento de recurso especial e voluntário contra decisão de Câmara de Conselho de Contribuintes e recurso extraordinário contra decisão de Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais caberá à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), órgão colegiado julgante.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais é composta pelo Pleno, quatro Turmas e secretaria-geral. A CSRF será integrada pelo Presidente e Vice-Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes na qualidade de Presidente e Vice-Presidente da Câmara.

O Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em seu capítulo IV, estabelece as competências do Pleno e das Turmas. Àquele compete aprovar súmula de jurisprudência, quando se tratar de matéria que, por sua natureza, for submetida a dois ou mais Conselhos de Contribuintes ou Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, e cabe também deliberar acerca de assuntos de interesse da Câmara. Julgará recurso extraordinário de decisão de Turma da CSRF que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Turma ou o próprio Pleno.

Já as Turmas, tem como competência, julgar recurso especial interposto contra decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova; e quando a decisão der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. Também julgará recurso voluntário de decisão de Câmara que prover recurso de ofício.

Esta é a instância final do Processo Administrativo Tributário, sendo a decisão definitiva, não cabendo mais recurso das partes.

3 - VANTAGENS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Inicialmente, é importante apontar as diferenças entre o processo administrativo tributário e o processo judicial tributário. A principal diferença existente decorre da própria denominação dada, restando claro que, enquanto um corre pela via administrativa, o outro corre pela judicial.

Entretanto, não é somente essa diferença que existe entre esses dois meios de defesa do contribuinte. No tocante a 1ª instância do contencioso administrativo, Cleide Previtalli Cais define que:

Um dos mais expressivos elementos diferenciadores entre o processo civil contencioso e o processo administrativo fiscal resulta da jurisdição, que é exercida no primeiro, mediante um juiz natural e imparcial, investido no cargo, enquanto que a imparcialidade não é pressuposto de validade no processo administrativo, pois o órgão administrativo julgador, imbuído de plenos poderes decisórios, é o próprio órgão parte do litígio (assim, por exemplo, as impugnações que são decididas pelo próprio órgão de arrecadação, muitas vezes sendo decididas pelo próprio fiscal responsável pela autuação fiscal, que o contribuinte aponta como viciada).⁵⁷

Também se pode apontar como diferença o rito ao qual estão sujeitos, já que no processo administrativo há um rito célere, sem formalismo exagerado, conforme estabelece os princípios norteadores deste processo. Enquanto que a lide discutida perante o Poder Judiciário, seguirá o rito comum, conhecido pela sua morosidade, devido, dentre outros fatores, pela possibilidade de interposição de inúmeros recursos de caráter meramente protelatórios.

O processo administrativo tributário, além de ser um importante meio de defesa posto à disposição do contribuinte que se sente lesado na sua relação com o Fisco, também traz inúmeras vantagens ao administrado se comparado com o processo judicial, fazendo com que aquele opte, cada vez mais, por essa via de

57 CAIS, Cleide Previtalli. O processo tributário. 5. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p.243.

resolução de conflitos. Entretanto, também há algumas desvantagens que serão tratadas a seguir.

3.1 Vantagens

O processo administrativo tributário visa à resolução de conflitos decorrentes da relação Fisco/contribuinte que tenham como objeto o pagamento de tributo. Como uma forma de atrair cada vez mais o contribuinte para essa via, há algumas vantagens que contribuem e muito para que isso ocorra. Dentre elas, trataremos nos tópicos subseqüentes da celeridade, do formalismo moderado, da especialização na matéria, da suspensão da exigibilidade do crédito tributário e da revisão judicial.

3.1.1 Celeridade

O artigo 5º, inciso LXXVIII, da Carta Magna já traz expressa a seguinte redação: “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”.

É notável que essa celeridade não está presente, na prática, no âmbito judicial, conforme as palavras de Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas:

O ideal seria que os conflitos tivessem pronta solução tão logo apresentados ao Judiciário. Tal não é possível, pois, ao lado da duração do processo, seu custo e enfraquecimento do sistema constituem óbices à plenitude do cumprimento da função pacificadora.⁵⁸

Entretanto não podemos afirmar o mesmo no tocante ao processo administrativo tributário. A celeridade, sem dúvida alguma, é a principal característica desse processo, visando à resolução dos conflitos de forma rápida e eficaz, trazendo benefícios tanto ao contribuinte quanto para a Administração.

Um exemplo dessa celeridade ocorre quando o contribuinte ingressa na esfera administrativa para resolver seus conflitos e a Administração Pública

58 RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Processo Administrativo Tributário. 2. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 167

reconhece que o ato impugnado era equivocado, esse fato encerra definitivamente o conflito, gerando economia tanto para o administrado quanto para a Administração, evitando a interposição de recursos, como ocorre na via judicial.

Não há como dissociar a celeridade presente no processo administrativo tributário do princípio da eficiência, comum a toda Administração Pública. Pois, sendo o ato praticado com eficiência, este trará maior celeridade ao processo. Diógenes Gasparini afirma que:

*O princípio da eficiência impõe à Administração Pública direta e indireta a obrigação de realizar suas atribuições com rapidez, perfeição e rendimento [...] O desempenho deve ser rápido e oferecido de forma a satisfazer os interesses dos administrados em particular e da coletividade em geral.*⁵⁹

Afirmando essa característica da celeridade, o artigo 26-A, do Decreto nº 70.235/72, disciplinou a possibilidade de aprovação de súmula das decisões reiteradas ocorridas no Conselho de Contribuintes, ressaltando que a mesma, após aprovação do Ministro da Fazenda, terá efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal e, no âmbito do processo administrativo, aos contribuintes, o que, sem dúvida, agilizará, ainda mais, as lides tributárias.

3.1.2 Formalismo moderado

Dentre as inúmeras vantagens existentes, a que mais atrai os administrados para essa via é o desapego ao formalismo exagerado utilizado pela via judicial que é, na maioria das vezes, desnecessário para se alcançar o fim que se deseja, tornando o processo demorado e até mesmo complexo para um cidadão comum. Em consequência desse desapego ao formalismo, o processo administrativo torna-se mais célere, o que também agrada o contribuinte.

O artigo 2º, inciso IX, da Lei nº 9.784/99, que rege o processo administrativo no âmbito federal, corroborando com a idéia do formalismo moderado dispõe como critério a ser seguido pela Administração a “adoção de formas simples,

⁵⁹ GASPARINI, Diógenes. Direito Administrativo. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 21.

suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados”.

Essa ausência de formalismo exagerado pode ser observada na possibilidade de dispensa da participação de advogado, uma vez que o contribuinte opta por discutir a lide no âmbito administrativo, ou seja, perante a própria Administração Pública, utilizando-se dos meios e recursos oferecidos pelo Estado, tornando o processo menos dispendioso.

Entretanto, o formalismo moderado não significa a falta de formalismo, como bem assevera Diógenes Gasparini essa característica “não pode servir de pretexto para a existência de um processo administrativo mal-estruturado e pessimamente constituído, em que não se obedece à ordenação e à cronologia dos atos praticados”.⁶⁰ Dessa forma, um processo onde não haja um mínimo de formalismo, como no caso onde haja ausência de folhas, rasuras, entre outras irregularidades, será considerado sem valor. “Processo administrativo que assim se apresentasse, certamente, não asseguraria o mínimo da certeza jurídica à sua conclusão, nem garantiria a credibilidade que dele se espera”⁶¹, conclui o autor.

James Marins assim expõe em sua obra:

O formalismo moderado tem duas vertentes de funcionalidade: a primeira revestida sob a forma de *informalismo a favor do administrado*, que tem o escopo facilitar a atuação do particular de modo a que excessos formais não prejudiquem sua colaboração no procedimento ou defesa no processo; a segunda vertente relaciona-se com a celeridade e economia que se espera do atuar administrativo fiscal. Nesse último sentido a eliminação de formalidades desnecessárias concorre positivamente para a celeridade e a economia administrativa e contribui para o primado da eficiência, consagrado constitucionalmente no art. 37 da Constituição Federal de 1988.⁶²

Conceituando este princípio, Alexandre Barros Castro diz:

60 GASPARINI, Diógenes. Direito Administrativo. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 861

61 Ibidem, p. 861

62 MARINS, James. Direito processual tributário: (administrativo e judicial). São Paulo: Dialética, 2001, p. 182.

Por ele deve ser entendida a ausência de formas rígidas, de modelos exclusivos, significando, *a contrario sensu*, a aceitação de um rol amplo e vasto de direitos e prerrogativas no que diz respeito à realização da verdade material, objetivo maior tanto da Fazenda Pública quanto do contribuinte. Significa que devem ser acolhidos todos os efeitos favoráveis que o administrado venha a suscitar em seu interesse. Na prática, a atenção a esse princípio acarreta a tolerância quanto à denominação de recursos e demais peças impugnatórias etc., uma vez que o que aqui importa é a vontade de impugnar, cabendo à Fazenda respeitar e fazer valer esse objetivo, razão pela qual cabe a ela, Administração Pública, promover o devido saneamento das irregularidades formais porventura cometidas pelas partes.⁶³

Dessa forma, percebe-se a importância e a necessidade de adotar um formalismo moderado nesse processo, trazendo benefícios tanto para o contribuinte, quanto para a Administração Pública.

3.1.3 Especialização na matéria

Um fato de extrema relevância para o julgamento das lides tributárias na esfera administrativa é o alto grau de conhecimento das legislações específicas e do preparo que os órgãos julgadores administrativos possuem no momento do julgamento das lides tributárias, o que nem sempre ocorre no Poder Judiciário, uma vez que os juízes julgam inúmeras matérias diferentes da tributária, sendo incomum a presença de um juiz especializado nessa área.

A própria legislação que rege o processo administrativo tributário estabelece competência para julgar as lides tributárias aos servidores da Fazenda, uma vez que estão mais bem preparados para resolver os conflitos já que a matéria tratada é de conhecimento dos mesmos.

Nesse sentido, Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas afirma que “os órgãos julgadores administrativos fiscais caracterizam-se por sua especialização técnica e possuem melhores elementos para apreciação de situações de fato e dados técnicos para o pleno conhecimento da situação objeto do conflito”.⁶⁴

63 CASTRO, Alexandre Barros. Teoria e Prática do Direito Processual Tributário. São Paulo, Saraiva, 2000, p. 122.

64 RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Processo Administrativo Tributário. 2. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 170.

Para corroborar com essa idéia, o artigo 25, § 1º do Decreto nº 70.235/72 ao tratar do julgamento dos recursos pelos Conselhos de Contribuintes, o dividiu por matérias, competindo a cada Conselho tratar de determinados tributos. Isso, sem dúvida alguma, confere maior segurança ao contribuinte, ao saber que o seu processo será discutido por julgadores altamente qualificados e especializados naquele tributo em discussão.

Nessa esteira, Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, brilhantemente, conclui que:

A estrutura dos órgãos judicantes administrativos tributários tem demonstrado, no decorrer de sua existência, ter consolidado seu prestígio junto aos administrados pela harmonização dos interesses das partes nos conflitos. Essa solidez e credibilidade justificam plenamente sua consolidação como solução à necessidade de que os problemas originados entre a Administração e os contribuintes tenham decisões que se caracterizem pela especialização, como etapa prévia à ação judicial.⁶⁵

3.1.4 Suspensão da exigibilidade do crédito tributário

O artigo 151 do Código Tributário Nacional disciplinando as situações onde haverá a suspensão do crédito tributário, assim dispõe:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I – moratória;

II – o depósito do seu montante integral;

III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV – a concessão da medida liminar em mandado de segurança;

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI – o parcelamento

65 RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Processo Administrativo Tributário. 2. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 177.

O que nos interessa, no presente trabalho, é o inciso III, uma vez que trata da suspensão da exigibilidade do crédito tributário pela interposição de recurso por parte do contribuinte.

Como já dito anteriormente, no momento do lançamento do crédito tributário por parte do fisco, seja pelo auto de infração ou pela notificação de lançamento, o mesmo já passa a ser exigido do contribuinte, gerando assim uma obrigação tributária.

Porém, caso o contribuinte se sinta lesado ou injustiçado pela cobrança indevida, poderá impugnar tal lançamento, iniciando, dessa forma, a fase litigiosa do processo administrativo tributário. Nesse momento, em obediência ao artigo 151, III, do CTN, estará suspensa a exigibilidade do crédito tributário.

Reforçando essa idéia, Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas explica que:

Recebida a notificação de lançamento ou de multa e com ela não se conformando, o contribuinte pode realizar sua defesa via impugnação, ficando a obrigação tributária suspensa até decisão definitiva (art. 151, III, do CTN), que poderá confirmar, modificar ou anular o lançamento.⁶⁶

Não restam dúvidas de que essa é outra importante vantagem colocada à disposição do contribuinte, já que a exigibilidade do crédito estará suspensa, podendo o contribuinte argüir a ilegalidade da cobrança, amparado nos princípios constitucionais do contraditório, ampla defesa, devido processo legal, entre outros, todos esculpados no artigo 5º da Constituição Federal.

3.1.5 Revisão judicial por parte do contribuinte

Ao contribuinte também lhe é dado à possibilidade de resolver eventual conflito pela via judicial, ou seja, recorrendo ao Poder Judiciário. Esse ingresso ao judiciário pode se dar tanto no início do conflito quanto ao final da discussão na esfera administrativa, mas nunca de forma simultânea.

Nesse sentido, Alberto Xavier explica que:

⁶⁶ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Processo Administrativo Tributário. 2. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 125.

O princípio da não cumulação opera sempre em benefício do processo judicial: a propositura de processo judicial determina 'ex lege' a extinção do processo administrativo; ao invés, a propositura de impugnação administrativa na pendência do processo judicial conduz à declaração de inadmissibilidade daquela impugnação, salvo ato de desistência expressa do processo judicial pelo particular.⁶⁷

No Brasil, essa possibilidade de recorrer ao judiciário dada ao contribuinte decorre do princípio constitucional da inafastabilidade da tutela jurisdicional, segundo a qual a lei não excluía da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito, expressa no artigo 5º, XXXV, da CF/88, atribuindo a esses órgãos uma “reserva absoluta de jurisdição”.⁶⁸

Alexandre de Moraes salienta que:

O Poder Judiciário, desde que haja plausibilidade de ameaça ao direito, é obrigado a efetivar o pedido de prestação judicial requerido pela parte de forma regular, pois a indeclinabilidade da prestação judicial é princípio básico que rege a jurisdição, uma vez que a toda violação de um direito responde uma ação correlativa, independentemente de lei especial que a outorgue.⁶⁹

Essa garantia também proporciona ao contribuinte maior segurança jurídica, uma vez que poderá ver a sua pretensão sendo analisada por outro órgão julgador.

Carrazza explica que:

A segurança jurídica impõe, outrossim, que a lei garanta a todos os contribuintes o livre acesso ao Poder Judiciário [...] a fim de que ele decida se um direito subjetivo foi ou está na iminência de ser lesado. Este é o alcance que tem, no campo tributário, o *princípio da universalidade da jurisdição*.⁷⁰

O contribuinte sempre poderá optar pela via judicial, seja porque não optou pela esfera administrativa, seja porque não obteve um resultado favorável nessa esfera. Tratando dessa afirmativa, Kiyoshi Harada dispõe que “se o resultado

67 XAVIER, Alberto. Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 285.

68 Ibidem, p. 277.

69 MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 105.

70 CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 23. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 432.

for desfavorável ao contribuinte, este poderá ingressar com a ação judicial competente, ou aguardar a oportunidade própria para embargar a execução fiscal. É o princípio da inafastabilidade da jurisdição”.⁷¹

Eduardo Domingos Bottallo afirma que:

A decisão alcançada no processo administrativo tributário constitui, em última análise, uma proposta de composição, com vistas à possibilidade de ser evitado o apelo ao Judiciário. Não acarretará, porém, o surgimento de situação definitiva para o contribuinte, no sentido de sobrepor-se, inelutavelmente, à sua vontade.⁷²

Nas palavras de James Marins, as ações tributárias:

Expressam o ponto de passagem entre a lide tributária e o processo e devem ser o objeto de estudo do processo judicial tributário cujo esforço deve consistir prioritariamente na sistematização das questões processuais nascidas de discussões judiciais que versem obrigação tributária.⁷³

Esse processo judicial tributário tem como base o processo civil, tendo como objetivo assegurar a efetividade da tutela buscada, garantir a participação dos interessados, definir e delimitar a atuação dos juízes. A utilização do processo civil decorre do fato de que o “nosso sistema processual não contempla regime jurídico próprio para a disciplina judicial das lides tributárias, apresentando-se carente de sistematização legal e doutrinária”⁷⁴, já que não há, assim como ocorre com o direito processual penal, um ramo específico para resolver os conflitos havidos na relação jurídico-tributária.

Dessa forma, o processo seguirá o mesmo rito processual dos processos comuns, não se diferenciando pela matéria argüida. Iniciará com a petição inicial, ajuizando a ação competente, conforme o objetivo do contribuinte, e

71 HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 15. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2006, p. 548.

72 BOTTALLO, Eduardo Domingos. Processo Administrativo Tributário. In: BARRETO, Aires F. e BOTTALLO, Eduardo Domingos (Coord.). Curso de iniciação em direito tributário. São Paulo: Dialética, 2004, p. 246.

73 MARINS, James. Direito processual tributário: (administrativo e judicial). São Paulo: Dialética, 2001, p. 342.

74 Ibidem, p. 341.

seguirá o rito comum, cabendo recurso às instâncias superiores, até que o seu direito se esgote, seja pelo deferimento do seu pedido ou não.

Embora o processo administrativo tributário apresente inúmeras vantagens, o mesmo apresenta algumas desvantagens, dentre as quais destacaremos a parcialidade no julgamento de 1ª instância.

O contribuinte, ao se sentir lesado pelo ato de lançamento praticado pelo Fisco, seja por meio de notificação de lançamento ou por auto de infração, tem a possibilidade de recorrer dessa decisão. Num primeiro momento, esse recurso será encaminhado para Delegacia da Receita Federal, órgão integrante da Secretaria da Receita Federal, e será analisado e julgado por uma única pessoa, o delegado da receita federal ou auditor-fiscal da Receita Federal, ligado aos interesses do Fisco.

Logo, surge a indagação da verdadeira imparcialidade do órgão de 1ª instância, uma vez que o sujeito que irá julgar o recurso está intimamente ligado ao órgão que proferiu o ato agora impugnado, gerando certa desconfiança e incerteza para o contribuinte, uma vez que, na prática, os recursos quase nunca são favoráveis à eles, tendo que apelar para instâncias superiores, no caso o Conselho de Contribuintes, a fim de obterem uma decisão mais imparcial.

Hugo de Brito Machado, nesse sentido, afirma que “os julgamentos de primeiro grau constituem, no mais das vezes, simples homologação do auto de infração, desprovida de qualquer fundamento consistente”.⁷⁵

Alberto Xavier, tratando desse tema, assim nos ensina:

A finalidade da reapreciação continua a ser a aplicação objetiva da lei e, nessa medida, o órgão de reapreciação continua a ser um órgão de justiça, uma parte imparcial. Só que é maior o seu distanciamento, a sua 'terzietà', que se traduz não numa maior *imparcialidade material* - que é idêntica tanto na prática do lançamento quanto na da sua revisão contenciosa (e que decorre da irrelevância do 'interesse formal' do Estado) -, mas numa maior

75 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 24. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 429.

imparcialidade orgânica, pois o órgão que reaprecia (mediante ato tributário secundário) não é subjetivamente idêntico ao órgão que pratica o ato de primeiro grau.

Esse maior grau imparcialidade orgânica (desinteresse ou 'terzietà') já se verifica pela diferenciação de funções, no âmbito do Fisco, entre *órgãos de lançamento* e *órgãos de julgamento*, como as Delegacias da Receita Federal especializadas em julgamento, encarregadas do julgamento em primeira instância das impugnações administrativas de tributos federais. Ainda que integradas na mesma estrutura orgânica – a Secretaria da Receita Federal – é inegável que a especialização funcional é um passo adicional no sentido de garantia de imparcialidade.

Um segundo estágio de imparcialidade orgânica (que se verifica na segunda instância administrativa) resulta da ruptura de dependência orgânica do órgão de revisão, que deixa de pertencer à mesma organização hierárquica (Secretaria da Receita Federal, no caso dos tributos federais) para ser atribuído a um corpo autônomo, ainda que sob a égide do mesmo órgão do Poder Executivo – o Ministério da Fazenda. Acresce que o Conselho de Contribuintes é integrado, em igual número, não apenas por funcionários do Poder Executivo, mas por particulares indicados pelo setor privado, constituindo um 'órgão paritário'.⁷⁶

Dessa forma, pode-se afirmar que a parcialidade existente no julgamento de 1ª instância tem como principal motivo a presença de interesse por parte do Fisco em não atribuir decisões favoráveis aos contribuintes. E esse interesse decorre de uma interpretação lógica, uma vez que aquele que tem o poder de julgar e ao mesmo tempo praticar o ato questionado, sempre agirá de forma parcial, procurando se beneficiar.⁷⁷

76 XAVIER, Alberto. Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 291.

77 RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Processo Administrativo Tributário. 2. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 135.

CONCLUSÃO

A presente monografia mostra a importância do processo administrativo tributário na relação entre o Fisco e o contribuinte. Sendo um importante instrumento à disposição do contribuinte, uma vez que confere maior segurança das decisões tomadas pela Administração, o mesmo está pautado em diversos princípios constitucionais conferindo maior legalidade aos atos e procedimentos. Além de estar em consonância com o disposto no artigo 5º da Constituição Federal que, em seus incisos XXXIV, LIII, LIV, LV, conferem ao administrado diversos direitos atinentes ao processo administrativo, como o direito à petição, ao julgamento por autoridade competente, ao devido processo legal, ao contraditório e ampla defesa, tudo isso com o objetivo de oferecer ao contribuinte uma via alternativa para recorrer quando se sentir lesado de uma decisão proferida pelo Fisco, seja no auto de infração ou na notificação de lançamento, não necessitando de recorrer a via judiciária.

Destaca também a importância dos Tribunais Administrativos, ressaltando a importância do Conselho de Contribuintes, órgão julgador de 2ª instância, integrante do Ministério da Fazenda, e pouco conhecido pelos contribuintes. Esse órgão, composto de representantes tanto da Fazenda quanto dos contribuintes, tem no seu âmago a característica da imparcialidade, fator imprescindível para a realização da boa justiça, passando a sociedade a sensação de segurança jurídica almejada por todos. Sua função é indispensável no tocante ao processo administrativo tributário, uma vez que confere ao cidadão a possibilidade de recorrer da decisão proferida pela 1ª instância, quase sempre a favor do Fisco.

Ressalta as vantagens inerentes ao processo administrativo tributário, analisando a questão da celeridade, do formalismo moderado, o que transmite maior rapidez na resolução dos conflitos, o que beneficia todas as partes envolvidas e a coletividade em geral. Destaca a importância da especialização na matéria, o que ocorre, na prática, nestes processos haja vista a composição dos membros que proferem as decisões, sempre conhecedores da matéria tributária, transmitindo maior segurança ao contribuinte. Ainda em relação as vantagens, traz as possibilidades da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, no caso de interposição de recurso, e do recurso judicial posto à disposição do contribuinte,

garantias essas presentes no âmbito do processo administrativo tributário. Porém, relata como desvantagem do processo administrativo tributário a parcialidade dos julgadores de 1ª instância, ligados diretamente aos interesses do Fisco.

Conclui-se, sem dúvida alguma, da importância do processo administrativo tributário. O processo, em si, já traz, desde seu nascedouro, inúmeras vantagens e garantias constitucionais aos contribuintes o que, infelizmente, não é conhecido pela maioria da sociedade. Além de beneficiar toda a sociedade, trazendo maior celeridade e segurança jurídica aos julgados, desafogando o Judiciário no que tange as lides tributárias.

REFERÊNCIAS

BOITEUX, Fernando Netto. Os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda e seu Regime Jurídico. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 177-202.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Processo Administrativo Tributário. In: BARRETO, Aires F. e BOTTALLO, Eduardo Domingos (Coord.). *Curso de iniciação em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004

CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 5. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007.

CASTRO, Alexandre Barros. **Teoria e Prática do Direito Processual Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2000.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FISCHER, Otávio Campos. *Recurso Hierárquico e Devido Processo Constitucional: o Processo Administrativo Tributário não pertence à Administração Pública!* **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 141, p. 127-142, jun. 2007.

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

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARINS, James. **Direito processual tributário: (administrativo e judicial)**. São Paulo: Dialética, 2001.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 31. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2005.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 21. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

MIRANDA, Dalton Cesar Cordeiro de. **Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda**. Brasília: Brasília Jurídica, 2002.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Processo Administrativo Tributário**. 2. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003.

SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. *Processo Administrativo Tributário*. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 43, ano 10. p 105-135, mar./abr. 2002.

SILVA, Sérgio André R. G. da. *Direito Processual Tributário: A importância do Processo Administrativo Fiscal*. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 62, ano 13. p 149-160, mai./jun. 2005.

TANURE, Rafael Jayme. *Processo Tributário Administrativo – Alguns aspectos relevantes*. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 54, ano 12. p 175-183, jan./fev. 2004.

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

XAVIER, Alberto. **Princípios do processo administrativo e judicial tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. **Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.