



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E POLÍTICAS (CCJP)
ESCOLA DE CIÊNCIAS JURÍDICAS (ECJ)**

JAIR RODRIGUES SANTOS JÚNIOR

**O CONTRADITÓRIO E A AMPLA DEFESA NO PROCESSO
ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

Rio de Janeiro,

2016

JAIR RODRIGUES SANTOS JÚNIOR

**O CONTRADITÓRIO E A AMPLA DEFESA NO PROCESSO
ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Escola de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (UNIRIO) como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Professor Doutor Celso de Albuquerque Silva.

Rio de Janeiro

2016

JAIR RODRIGUES SANTOS JÚNIOR

**O CONTRADITÓRIO E A AMPLA DEFESA NO PROCESSO
ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Escola de Ciências
Jurídicas da Universidade Federal do
Estado do Rio de Janeiro (UNIRIO) como
requisito parcial à obtenção do grau de
Bacharel em Direito.

Aprovado em: ____ de _____ de _____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Celso de Albuquerque Silva – Orientador

Prof.

Prof.

AGRADECIMENTOS

Agradeço à Deus, aos meus pais, ao meu irmão e aos meus amigos pelo apoio e cumplicidade ao longo desses cinco anos de faculdade.

Agradecimentos especiais ao meu pai Jair Lima pela grande ajuda no desenvolvimento desta monografia e por ter estado junto de mim durante todos esses anos de universidade.

À minha mãe Janilze Santos pelo carinho e suporte emocional que foram muito valiosos durante essa jornada acadêmica.

Ao meu irmão João Victor pelos incentivos e cobranças que de fato me motivaram a escrever esta monografia.

Aos meus grandes amigos que conheci na faculdade: Andressa, Tim, Amanda, Déborah, Yago, Paula, Sebastião. Agradeço por todos os momentos vividos na faculdade com vocês e estou convicto de que suas amizades levarei pela vida toda.

À minha fiel amiga Clarisse Fricks, que me auxiliou com a tradução dessa obra acadêmica. Certo de que sua sabedoria e companheirismo são de valor inestimável, tendo nela alguém com quem certamente sempre poderei contar.

Ao meu orientador, Professor Dr. Celso de Albuquerque Silva, pelas orientações na elaboração deste trabalho.

Aos Mestres da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro, por todos os conhecimentos transmitidos.

E a todos que fizeram parte direta ou indiretamente da minha formação, o meu sincero obrigado.

RESUMO

A observância ao devido processo legal, bem como ao contraditório e à ampla defesa, para assegurar a solução dos conflitos, nos processos administrativos tributários, de forma justa e adequada, tornou-se imperiosa no Direito Constitucional, e em especial nos Direitos Administrativo e Tributário. Os contribuintes atingidos pela inobservância desses princípios nas decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais têm o direito de pleitear a nulidade dos julgamentos. O processo administrativo tributário atua como instrumento da autotutela administrativa, garantindo um meio adicional de controle da atuação da autoridade administrativa como forma de averiguar a legalidade do lançamento tributário antes da inscrição do contribuinte em dívida ativa. A ampla defesa no processo administrativo tributário corresponde à possibilidade de utilização dos meios de impugnação previstos em lei para o exercício do adequado contraditório, respeitados os limites impostos pelo ordenamento jurídico. O presente trabalho monográfico propõe-se a tratar do contraditório e da ampla defesa como garantias constitucionais e a sua aplicação no processo administrativo tributário brasileiro, sob a ótica do Decreto-Lei nº 70.235/72, que regula os referidos procedimentos fiscais, como mecanismo de obediência aos ditames constitucionais asseguradores do acesso do contribuinte aos instrumentos de impugnação à atividade estatal. Por este viés, serão apontadas características gerais do modelo adotado, suas restrições e respectivos ritos processuais. O escopo deste trabalho é verificar se as garantias constitucionais da ampla defesa e do contraditório estão asseguradas no processo administrativo tributário, através da análise das regras processuais estabelecidas na legislação tributária vigente.

Palavras-chave: Contraditório. Ampla Defesa. Processo Administrativo Tributário.

ABSTRACT

The observance to due process of law, as well as the contradictory and full defense, to ensure the settlement of conflicts, in the Administrative Tax Process, in a fair and proper manner, became imperative in Constitutional Law, especially in Administrative Law and Tax Law. The taxpayers affected by the infraction of these principles in the decisions of the Administrative Council of Tax Appeals have the right to plead the invalidity of judgments. The Administrative Tax Process acts as an instrument of administrative autotutela, ensuring an additional way of control of administrative authority as a way of check the legality of the tax assessment before the taxpayer's inclusion on the tax liability. The full defense on the Administrative Tax Process is equal to the possibility of using the means of impugnation foreseen in law for the exercise of proper contradictory, respecting the limits imposed by the legal order. The undergraduate thesis hereby proposes to deal with contradictory and full defense as constitutional guarantees and its application on the administrative tax process, under the optic of decree-law n° 70.235/72, that handles the fiscal procedures, as a mechanism of obedience to the constitutional dictates that allow the taxpayer's access to the impugnation tools to the state activity. For that reason, there will be pointed general characteristics of the model adopted, its restrictions and respective procedural rites. The intention of this work is to verify if the constitutional guarantees of full defense and contradictory are being ensured in the Administrative Tax process, through the analysis of the procedural rules established in the current tax legislation.

Keywords: Contradictory. Full Defense. Administrative Tax Process.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1. OS PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL, DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA	10
1.1. Fundamentos Principiológicos do Processo	10
1.2. Classificação dos Princípios	11
1.3. Origem do devido processo legal.....	12
1.4. O “ <i>due process of law</i> ” nas Constituições Federais do Brasil	13
1.5. Do devido processo legal.....	16
1.6. Do Contraditório	17
1.7. Da Ampla Defesa.....	18
2. O PROCESSO TRIBUTÁRIO NA ESFERA ADMINISTRATIVA	20
2.1. Diferenças entre Procedimento e Processo.....	20
2.2. Procedimento Administrativo Tributário	22
2.3. Processo Administrativo Tributário.....	22
2.3.1. Conceito.....	22
2.3.2. Legislação.....	23
2.3.3. Início da Ação Fiscal.....	24
2.3.4. Auto de Infração e Notificação de Lançamento	25
2.3.5. Impugnação	25
2.3.6. Julgamento em Primeira Instância.....	26
2.3.7. Recurso de Ofício e Recurso Voluntário.....	26
2.3.8. Julgamento em Segunda Instância.....	28
2.3.9. Julgamento pela Câmara Superior de Recursos Fiscais	28
2.3.10. Coisa Julgada Administrativa.....	29
3. O CONTRADITÓRIO E A AMPLA DEFESA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO	31
3.1. Etapas do Processo Administrativo Fiscal	31
3.2. O Direito de Impugnar.....	32
3.3. As garantias constitucionais da ampla defesa e contraditório e suas correlações com as regras processuais previstas no Decreto nº 70.235/72.....	33
3.3.1. Instauração do litígio.....	33
3.3.2. Ciência do lançamento ao contribuinte	34
3.3.3. A Impugnação.....	35
3.3.4. Meios de Prova	37
3.3.5. Perícias e Diligências.....	40
3.3.6. A Decisão Administrativa	42
3.3.7. Duplicidade de Instância e a questão do depósito recursal	43

CONCLUSÃO	46
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	48

INTRODUÇÃO

O presente trabalho monográfico propõe-se a elaborar um estudo sistemático sobre o contraditório e a ampla defesa no processo administrativo tributário, com enfoque especial na parte contenciosa do processo, formalizada pelo conflito de interesses decorrente da pretensão fiscal consubstanciada no lançamento tributário.

A Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, estabeleceu ao longo do seu texto, e expressamente no artigo 5º, LV, o direito ao contraditório e à ampla defesa, garantindo aos brasileiros e estrangeiros residentes no país o exercício do direito de defesa de seus interesses de forma incondicional e irrestrita, não sendo admitidas quaisquer limitações, restrições, fracionamentos ou amputações.

O exercício do contraditório e da ampla defesa é garantia constitucional e pode ser invocada basicamente em duas searas, a administrativa e judicial. Pelo interesse presente, será tratada especificamente desta garantia no âmbito do contencioso administrativo tributário, ao qual é dado genericamente o nome de Processo Administrativo Fiscal, regulado sobretudo pelo Decreto-Lei nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Esta é a ferramenta administrativa posta à disposição do contribuinte para que seja avaliado se os seus argumentos de fato e de direito, pressupostos substantivos e formais que determinam a relação jurídico-tributária, foram respeitados na atividade da administração tributária, de forma a conferir legitimidade ao procedimento adotado que teria sido praticado em descompasso com os comandos legais e normativos vigentes, válidos e eficazes.

O Brasil adota o modelo unificado de jurisdição, reservando ao Poder Judiciário, competências exclusivas na solução definitiva de lides jurídicas. Todavia, é possível que os conflitos de interesses possam ser dirimidos através de instância administrativa. Não se retira da Administração o poder de decidir, configurando coisa julgada administrativa a decisão que não pode mais ser revista neste âmbito de julgamento, servindo, assim, como mais uma etapa para o exercício do contraditório e da ampla defesa no âmbito administrativo.

Neste presente trabalho monográfico, iniciando-se por uma abordagem específica dos princípios da ampla defesa e do contraditório, pretende-se analisar as diferentes etapas que constituem o processo administrativo tributário, extraindo-se da

Constituição Federal, do Decreto nº 70.235/72 (que dispõe sobre o processo administrativo fiscal), bem como do Código Tributário Nacional, os fundamentos para a observância dos princípios do contraditório e da ampla defesa, enfocando-se ainda na efetividade dos processos em face desses princípios, analisando-se de forma minuciosa os aspectos mais relevantes e críticos.

Os processos oriundos das esferas administrativa e tributária demandam questionamentos sobre sua eficácia, sobre a amplitude do direito de defesa e do seu eventual cerceamento, tornando fundamental o estudo da aplicação dos princípios do contraditório e da ampla defesa nas decisões proferidas. Pretende-se demonstrar que a observância desses princípios é fundamental para garantir a validade e eficácia dos atos processuais desencadeados, reduzindo riscos de nulidade processual e tornando mais efetiva a hipótese de ressarcimento de débitos.

1. OS PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL, DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA

1.1. Fundamentos Principiológicos do Processo

STRECK (2012, p. 13), ao criticar o chamado panprincipiologismo (emprego generalizado do vocábulo princípio para designar standards interpretativos, geralmente originários de construções pragmaticistas, como verdadeiros axiomas com pretensões dedutivistas), busca o rigor jurídico na definição de “princípio” e com supedâneo nos ensinamentos de DWORKIN (2003 apud STRECK, 2012, p. 4) assevera que:

Princípio é um padrão de julgamento, ligado a uma justificativa moral, que deve ser aplicado na defesa de direitos. Sem que estes direitos (ligados, sobretudo, à igualdade) sejam respeitados, não estaremos em uma democracia. A sua defesa, portanto, não é um *favor* da maioria, mas o resguardo da legitimidade de um Estado Democrático de Direito. Além disso, o princípio é um padrão que, diferentemente das regras, não determina imediatamente um comportamento, apesar de seu perfil *deontológico* (diz o que *deve ser*, tem pretensão de eficácia). Essas premissas fazem com que se compreenda melhor a noção proposta, de que *cada regra tem um princípio que a institui*. Claro: se o Direito deve ser coerentemente produzido, e se essa coerência é principiológica, evidentemente que toda a *regra* (como manifestação do Direito) deve encontrar justificativa no emaranhado de princípios que o integra. A regra não subsiste sozinha, não retira validade de si própria. Ela deve ter algum *sentido* coerente com a integridade do Direito. A esse sentido, que não é prévio, que não é fixo, que não pode ser aferido proceduralmente, dá-se o nome de *princípio*.

E complementa:

[...] princípios não são princípios porque a Constituição assim o diz, mas a Constituição é principiológica porque há um conjunto de princípios que conformam o paradigma constitucional, de onde exsurge o Estado Democrático de Direito. Cabe insistir: os princípios sempre atuam como determinantes para a concretização do direito e, em todo caso concreto, eles devem conduzir para a determinação da resposta adequada.

1.2. Classificação dos Princípios

KIRCHHEIM (2008) destaca a classificação que MOREIRA NETO (2006) apresenta para os princípios relevantes para o Direito Administrativo. Assim, apresenta a categoria dos princípios fundamentais, dos princípios gerais, dos princípios do Direito Público, dos princípios gerais do Direito Administrativo e dos princípios setoriais do Direito Administrativo. Os princípios são os seguintes, categorizados por essa classificação:

- a) como princípios fundamentais, cita os expressos no Título I da Constituição de 1988, nos artigos 1º a 4º, destacando o princípio republicano, o princípio democrático e o princípio da participação;
- b) os princípios gerais estão vinculados a proposições básicas aplicáveis ao Direito em geral, excetuados os denominados princípios fundamentais. São onze princípios: o princípio da segurança jurídica, o princípio da legalidade, o princípio da legitimidade, o princípio da igualdade, o princípio da publicidade, o princípio da realidade, o princípio da responsabilidade, o princípio da responsividade, o princípio da sindicabilidade, o princípio sancionatório e o princípio da ponderação;
- c) na categoria dos princípios gerais do direito público, considerados aqueles que informam o Direito Público de forma mais destacada e que regem a ação do Estado e de seus agentes, são apresentados os princípios da confiança legítima, da subsidiariedade, da presunção de validade, da indisponibilidade do interesse público, do devido processo da lei, da motivação, do contraditório e da descentralização;
- d) os princípios gerais do Direito Administrativo são os que contém proposições básicas aplicáveis preponderantemente à execução das atividades da Administração Pública. Além dos já mencionados princípios da legalidade e da publicidade, são apontados os outros três princípios da Administração Pública expressos no art. 37, caput, da CF/88 (impessoalidade, moralidade e eficiência), além de outros não explícitos, resultando em dezesseis princípios: da finalidade, da impessoalidade, da moralidade administrativa, da discricionariedade, da razoabilidade, da proporcionalidade, da executoriedade, da continuidade, da especialidade, o hierárquico, o monocrático, o colegiado, o disciplinar, da eficiência, da economicidade e da autotutela;
- e) por último, os princípios setoriais do Direito Administrativo estão dispersos na ordem jurídica, e são especificamente adotados nos campos de aplicação respectivos, como por exemplo na realização de licitações, na oferta de serviços públicos, na atividade de polícia, e outros. Citem-se, aqui, os específicos para a condução de processos administrativos, também observados pelos tribunais de contas no curso dos processos de controle externo: o princípio do contraditório, princípio da ampla defesa, princípio da oficialidade, princípio da verdade material, princípio do formalismo moderado e o princípio da publicidade.

O princípio do Contraditório, ao lado do princípio da Ampla Defesa, constituem o foco do presente estudo, uma vez que sua observância é inescusável na garantia de direitos fundamentais, sendo postulado basilar do Estado Democrático de Direito.

1.3. Origem do devido processo legal

Na lição de CARVALHO¹ (1993 apud CÂMARA, 2012, p. 36), a assinatura da *Magna Charta Libertatum*, no dia 15 de junho de 1215, na Inglaterra, como imposição de controle ao Poder do Rei João Sem-Terra, marca o surgimento da garantia a um devido processo legal ou a um processo justo. No art. 39, o preceito fora redigido da seguinte forma: “nenhum homem livre será detido ou exilado ou de qualquer modo prejudicado [...] a não ser pelo julgamento regular dos seus pares ou de acordo com as leis do país”.

A partir desse marco inicial, a Inglaterra, Estados Unidos da América e países de tradição romano-germânica consolidaram o entendimento de que na aplicação da cláusula contendo o princípio do devido processo legal, do qual decorreria o julgamento regular e em consonância com as leis vigentes, tornava-se imprescindível garantir a prévia ciência dos envolvidos, assim como possibilitar a manifestação das partes no processo.

Os princípios do contraditório e da ampla defesa são considerados como dimensões do princípio do devido processo legal - *due process of law*, constituindo o lastro do Direito Constitucional da maioria dos países democráticos, sendo uma forma de exprimir em linguagem corrente, a existência de um processo justo e adequado.

NERY JÚNIOR (2012, p. 111-335) aborda em capítulo próprio os princípios que denomina de princípios processuais derivados do *due process* na Constituição Federal. Cita, dentre outros, os princípios da isonomia, do juiz natural, da inafastabilidade do controle judicial, do contraditório, da motivação das decisões judiciais, da publicidade dos atos processuais, do duplo grau de jurisdição.

O clássico princípio do contraditório evoluiu da concepção primária no qual era entendido apenas como “de um lado a necessidade dar-se conhecimento da

¹ CARVALHO, João Soares. *Em volta da Magna Carta*. Lisboa: Inquérito, p. 144-145, 1993. Na redação original: “Nullus liber homo capiatur, vel imprisonetur, aut disseisiatur, aut utlagetur, aut exuletur, aut aliquo modo destratur, nec super eum ibimus, nec super eum mitemus, nisi per legale iudicium parium suorum vel per legem terre”.

existência da ação e de todos os atos do processo às partes e, de outro, a possibilidade de as partes reagirem aos atos que lhes sejam desfavoráveis”, passando a ser concebido, hodiernamente, garantia de diálogo ou de participação democrática no processo, numa perspectiva de um novo processo civil cooperativo, em que se busca a colaboração de todos os envolvidos na busca de uma solução justa, podendo-se falar em contraditório participativo sob essa ótica (Id., 2012, p. 222).

Prossegue o renomado autor, asseverando que o princípio constitucional fundamental do processo civil que é “a base sobre o qual todos os outros princípios se sustentam, é o do devido processo legal, expressão oriunda da inglesa *due process of law*”, constando expressamente no inciso LIV do art. 5º da Constituição Federal do Brasil, dispondo que: “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.

1.4. O “*due process of law*” nas Constituições Federais do Brasil

Nas Constituições Federais brasileiras anteriores, observa-se que constaram direitos relacionados ao aspecto processual desse princípio, conforme a seguir:

Constituição de 1824: “Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual e a propriedade, é garantida pela Constituição do Império, pela maneira seguinte: XI. Ninguém será sentenciado, senão pela Autoridade competente, por virtude de Lei anterior, e na forma por ella prescrita. ”.

Constituição de 1891: “Art. 72. A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no paíz a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à segurança individual e à propriedade nos termos seguintes: § 16. Aos acusados se assegurará na lei a mais plena defesa, com todos os recursos e meios essenciaes a ella, desde a nota de culpa, entregue em vinte e quatro horas ao preso e assignada pela autoridade competente, com os nomes do accusador e das testemunhas. ”

Constituição de 1934: “Art. 113. A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no paiz a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à subsistência, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: 24) A lei assegurará aos accusados ampla defesa, com os meios e recursos essenciaes a esta”.

Constituição de 1937: “Art. 122. A Constituição assegura aos brasileiros residentes no país o direito à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: 11) à exceção do flagrante delito, a prisão não poderá efetuar-se senão depois de pronúncia do indiciado, salvo os casos determinados em lei e mediante ordem escrita da autoridade competente. Ninguém poderá ser conservado em prisão sem culpa formada, senão pela autoridade competente, em virtude de lei e na forma por ela regulada: a instrução criminal será contraditória, asseguradas, antes e depois da formação da culpa, as necessárias garantias de defesa.”

Constituição de 1946: “Art. 141. A Constituição assegura aos brasileiros e estrangeiros residentes no país a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: 25) é assegurado aos acusados plena defesa, com os meios e recursos essenciais a ela, desde a nota de culpa, que, assinada pela autoridade competente, com os nomes do acusador e das testemunhas, será entregue ao preso dentro de vinte e quatro horas. A instrução criminal será contraditória.”

Constituição de 1967: “Art. 153. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: §12. Ninguém será preso senão em flagrante delito ou por ordem escrita da autoridade competente. A lei disporá sobre a prestação de fiança. A prisão ou detenção de qualquer pessoa será imediatamente comunicada ao Juiz competente, que a relaxará, se não for legal.”

Constituição de 1988: “Art.5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: LIV- ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

Por outro lado, como corolários do princípio do devido processo legal, os princípios do contraditório e da ampla defesa foram inseridos no inciso LV, do art. 5º, da Constituição Federal:

“[...] 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.”

A cláusula do devido processo legal é continente que comporta amplo conteúdo de direitos e princípios, selecionados e sintetizados por MELLO FILHO (1979) sem obviamente exauri-los, haja vista a dinamicidade do Direito:

I) o direito à citação e ao conhecimento do teor da acusação; II) o direito a um rápido e público julgamento; III) o direito ao arrolamento de testemunhas e à notificação das mesmas para comparecimento perante os tribunais; IV) direito ao procedimento contraditório; V) direito de não ser processado, julgado ou condenado por alegada infração às leis ex post facto; VI) direito a plena igualdade entre acusação e defesa; VII) direito contra medidas ilegais de busca e apreensão; VIII) direito de não ser acusado nem condenado com base em provas ilegalmente obtidas; IX) direito a assistência judiciária, inclusive gratuita; X) privilégio contra a autoincriminação.

No âmbito infraconstitucional, o princípio do devido processo legal vem disciplinado na lei que regula o Processo Administrativo na Administração Pública Federal:

Lei Federal nº 9.874, de 29 de Janeiro de 1999:

“Art. 1º Esta Lei estabelece normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal direta e indireta, visando, em especial, à proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração.”

“Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.”

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

[...]

X – Garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio.

A Lei nº 8.112, de 11 de Dezembro de 1990, que dispõe sobre o Regime Jurídico dos Servidores Públicos Civil da União, das autarquias e das fundações públicas federais, dispõe sobre a obediência aos princípios do devido processo legal e da ampla defesa:

Lei nº 8.112, de 11 de Dezembro de 1990:

Art. 22. O servidor estável só perderá o cargo em virtude de sentença judicial transitada em julgado ou de processo administrativo disciplinar no qual lhe seja assegurada ampla defesa.”

Art. 143. A autoridade que tiver ciência de irregularidade no serviço público é obrigada a promover a sua apuração imediata, mediante sindicância ou processo administrativo disciplinar, assegurada ao acusado ampla defesa.”

1.5. Do devido processo legal

De acordo com NERY JÚNIOR (2012), o devido processo legal pode ser concebido no sentido genérico, no sentido material e no sentido processual:

(a) Sentido genérico, “o princípio do ‘due process of law’ caracteriza-se pelo trinômio vida-liberdade-propriedade, vale dizer, tem-se o direito de tutela àqueles bens da vida em seu sentido mais amplo e genérico. Tudo o que disser respeito à tutela da vida, liberdade ou propriedade está sob a proteção da ‘due process clause’. É nesse sentido que vem previsto no art. 5º, inciso LIV, da Constituição Federal de 1988.”

(b) Sentido material - “A Cláusula ‘due process of law’ não indica somente a tutela processual, como à primeira vista pode parecer ao intérprete menos avisado. Tem sentido genérico, como já vimos, e sua caracterização se dá de forma bipartida, pois há o ‘substantive due process’ e o ‘procedural due process’, para indicar a incidência do princípio em seu aspecto substancial, vale dizer, atuando no que respeita ao direito material, e, de outro lado, a tutela daqueles direitos por meio do processo judicial ou administrativo.”

(c) No sentido processual “Em sentido processual, a expressão alcança outro significado, mais restrito, como é curial. No direito processual americano, a cláusula (‘procedural due process’) significa o dever de propiciar-se ao litigante: a) comunicação adequada sobre a recomendação ou base da ação governamental; b) um juiz imparcial; c) a oportunidade de deduzir-se defesa oral perante o juiz; d) a oportunidade de apresentar provas ao juiz; e) a chance de reperguntar às testemunhas e de contrariar provas que forem utilizadas contra o litigante; f) o direito de ter um defensor no processo perante o juiz ou tribunal; g) uma decisão fundamentada, com base no que consta dos autos”.

É nesse sentido unicamente processual que a doutrina brasileira tem empregado, ao longo dos anos, a locução ‘devido processo legal’, como se pode verificar, *v.g.*, da enumeração que se faz das garantias dela oriunda *verbis*: a) direito à citação e ao conhecimento do teor da acusação; b) direito a um rápido e público julgamento; c) direito ao arrolamento de testemunhas e à notificação das mesmas para comparecimento perante os tribunais; d) direito ao procedimento contraditório; e) direito de não ser processado, julgado ou condenado por alegada infração às leis ‘ex post facto’; f) direito à plena igualdade entre a acusação e defesa; g) direito contra medidas ilegais de busca e apreensão; h) direito de não ser acusado nem condenado com base em provas ilegalmente obtidas; i) direito à assistência judiciária, inclusive gratuita; j) privilégio contra a autoincriminação.

Assinala, por fim, COSTA (2005) que o devido processo legal visto sob o prisma formal ou processual tem como corolários os princípios que regem o processo: o juízo natural, a isonomia das partes, o contraditório, a ampla defesa, a garantia da assistência judiciária, a publicidade, e a imparcialidade dos julgamentos; ao passo

que, no sentido material ou substancial, o devido processo legal, ao lado do princípio da igualdade, representa um importante instrumento jurídico de proteção das liberdades públicas.

Ao discorrer sobre o princípio do devido processo legal em sede de procedimento administrativo, abordando os princípios do contraditório e da ampla defesa, PERLINGEIRO (2012, p. 12) assinala que o procedimento administrativo deve ser prévio, “de modo a legitimar a elaboração – frise-se – de quaisquer atos administrativos individuais com efeitos pontuais e restritivos de direitos ou interesses”, ainda que haja a possibilidade de um recurso administrativo em que o exercício do contraditório ocorra, *a posteriori*, e arremata:

A propósito, o contraditório e a ampla defesa inerentes ao procedimento administrativo devem corresponder não somente ao direito de ser ouvido – tendo seu *Day in Court* – ou de produzir provas, mas principalmente ao de obter uma decisão pública, fundamentada e que considere, principalmente, os argumentos de fato e de direito deduzidos pelas partes.

Nesse sentido, tem decidido o Supremo Tribunal Federal, sob a influência da jurisprudência do *Bundesverfassungsgericht*, de modo que o direito de defesa e de contraditório envolvem não apenas o direito de manifestação e o direito de informação, mas também o direito do indivíduo de ver os seus argumentos contemplados pelo órgão jurisdicional.

Ressalta o jurista que, em razão da essência do procedimento administrativo, apenas os atos e decisões administrativos individuais comportam o exercício prévio do direito de defesa, mas salienta que “qualquer procedimento administrativo deverá ser dotado de ampla defesa e contraditório”, sendo que, na constituição de atos gerais, concretos ou abstratos, ou atos individuais quanto aos seus efeitos gerais ocorrerá o “contraditório diferido ou postergado”.

1.6. Do Contraditório

GASPARINI (1995) ensina que o princípio do contraditório “exige que em cada passo do processo as partes tenham a oportunidade de apresentar suas razões e suas provas, implicando, pois, a igualdade entre as partes”, evidenciando o caráter dialético do processo que caminha através de contradições a serem finalmente superadas pela atividade sintetizadora do Juiz.

BASTOS (2002) aponta semelhanças entre os dois princípios, entendendo que o contraditório estaria inserido dentro da ampla defesa, assinalando que o contraditório é a exteriorização da própria defesa:

O contraditório, por sua vez, se insere dentro da ampla defesa. Quase que com ela se confunde integralmente na medida em que uma defesa hoje em dia não pode ser senão contraditória. O contraditório é, pois, a exteriorização da própria defesa. A todo ato produzido caberá, pois, a exteriorização da própria defesa. A todo ato produzido caberá igual direito da outra parte de opor-lhe ou dar-lhe a versão que lhe convenha, ou ainda de fornecer uma interpretação jurídica diversa daquela feita pelo autor.

1.7. Da Ampla Defesa

Ainda BASTOS (2002), ao discorrer sobre o direito ao contraditório e à ampla defesa, assinala que *“por ampla defesa deve-se entender o asseguramento que é feito ao réu de condições que lhe possibilitem trazer para o processo todos os elementos tendentes a esclarecer a verdade”*.

CRETELLA JÚNIOR (1978, p. 355-356), discorrendo sobre ampla defesa, ensina que:

O princípio da ampla defesa ou de plena defesa, que encontra acolhida no âmbito do direito administrativo, opõe-se ao princípio inquisitorial, em que é repellido o contraditório, impossibilitando-se ao acusado produzir provas ou carrear para o processo elementos que lhe provem a inocência. A defesa encontra sua base no direito natural e o princípio de que ninguém pode ser condenado sem ser ouvido é que a informa. Não se concebe a possibilidade de uma repartição ou qualquer parcela da Administração pública instaurar processo contra indivíduo que não possa defender-se. O princípio natural, agora enunciado, é assim expresso em latim: *‘nemo inauditus damnari potest’*. A ação administrativa em que é cercada a ampla defesa apresenta nulidade, que pode ser revista pelo Poder Judiciário.”

MORAES (2002) manifesta-se no sentido de que o contraditório é a própria exteriorização da ampla defesa:

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 da defesa de opor-se-lhe a versão que melhor

apresente, ou, ainda, de fornecer uma interpretação jurídica diversa daquela feita pelo autor.

2. O PROCESSO TRIBUTÁRIO NA ESFERA ADMINISTRATIVA

2.1. Diferenças entre Procedimento e Processo

Primeiramente, é importante analisar a divergência no concernente à denominação dos termos “processo” e “procedimento” no âmbito tributário. CAMPOS conceitua estes dois institutos jurídicos da seguinte forma:

PROCESSO é o conjunto de atos interligados e coordenados praticados para a obtenção da decisão de uma controvérsia ocorrida no âmbito administrativo ou judicial.
PROCEDIMENTO é a ordenação e movimentação sucessiva desses atos, seu encadeamento, conduzindo à decisão. (CAMPOS, 2001, p. 20)

Vários autores, dentre eles Dejalma de Campos, adotam o posicionamento de que o termo “processo” designa-se tão somente à esfera judicial e que o termo “procedimento” aplica-se à fase administrativa (Id., 2001, p. 27). A razão para este entendimento, segundo Clélio Berti, é a de que as decisões administrativas não são definitivas, haja vista que o contribuinte poderá recorrer ao Poder Judiciário. (BERTI, 1999, p. 32),

Ainda no que tange a este posicionamento, Alexandre Barros Castro discorre:

Estamos dentre aqueles que creem imperiosa a distinção entre “processo” e “procedimento”, daí porque acompanhamos Augustin A. Gordillo, quando assevera que devemos usar o étimo “processo”, no sentido estritamente judicial, evitando confusões com o termo “procedimento”, que deve ser reservado para a discussão que tem curso na esfera administrativa”. (CASTRO, 1996, p. 50)

Observa-se, por outro viés, que o próprio escopo de um procedimento administrativo se confunde com o de um processo judicial quando se objetiva uma solução para a lide. Nas palavras de Carlos Ari Sunfeld, “o procedimento administrativo tem função conceitual semelhante ao processo judicial, isto é, visa designar a somatória de trâmites necessários ao desenvolvimento da atividade administrativa”. (SUNDFELD, 1987, p. 65)

BERTI (1996, p. 50) trata também do caráter finalístico do procedimento administrativo quando, em sentido estrito, a decisão em esfera administrativa satisfaz a vontade do contribuinte:

[...] Entendemos que a lide é decidida em esfera administrativa. Não é definitiva, é verdade. Entretanto, soluciona a lide em uma série de circunstâncias. Se o lançamento feito pelo fisco e impugnado pelo contribuinte for decidido administrativamente em favor do contribuinte, o fisco não usa a via judicial. Em inúmeros processos de consulta, o contribuinte contenta-se com o resultado apresentado na esfera administrativa. Portanto, em sentido estrito, houve a solução. Atingiu-se o fim proposto. Portanto, estamos diante de um processo e não de mero procedimento.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, incisos LV e LXXII, traz a aplicação do termo “processo” de forma abrangente, sem limitar-se à esfera administrativa ou judicial:

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.

LXXII - conceder-se-á "habeas-data":

a) para assegurar o conhecimento de informações relativas à pessoa do impetrante, constantes de registros ou bancos de dados de entidades governamentais ou de caráter público;

b) para a retificação de dados, quando não se prefira fazê-lo por **processo** sigiloso, judicial ou **administrativo**;

Por fim, CASSONE (2012, p. 2), finaliza com a definição que será adotada neste trabalho:

a) **Procedimento Administrativo Fiscal:** para indicar o lançamento (por qualquer de suas modalidades) não impugnado pelo sujeito passivo, exaurindo-se com o pagamento do montante do tributo e seus acréscimos legais.

b) **Processo Administrativo Fiscal:** que se instaura no exato momento em que o lançamento é impugnado pelo sujeito passivo. Destarte, andou bem o Decreto nº 70.235/72 (com força de lei – ADI-MC 1.922-9 e 1.976, DJU 24-11-2000), que dispõe sobre o processo administrativo fiscal federal, ao estabelecer: “Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento”.

c) **Processo Judicial Tributário:** que se desenvolve perante o Poder Judiciário.

2.2. Procedimento Administrativo Tributário

Hely Lopes Meirelles (1975 apud CAMPOS, 2011, p. 45) define o procedimento administrativo tributário como aquele que se destina à determinação, exigência ou dispensa do crédito tributário, assim como à fixação do alcance de normas de tributação sobre casos concretos, pelos órgãos competentes tributantes, ou à imposição de penalidade ao contribuinte. Estão compreendidos neste conceito, pela sua amplitude, todos os procedimentos fiscais, seja o de controle, ou de outorga ou de punição.

CAMPOS (2011) divide o procedimento tributário em cinco fases distintas:

Instauração – que ocorre em razão de ato formal da autoridade competente, que poderá consistir em ato de cientificação do procedimento fiscal, em apreensão de mercadorias, documentos, livros etc.;

Instrução – quando o processo deve ser instruído com elementos que servem de base à quantificação do crédito tributário ou à aprovação de que o contribuinte é acusado e, depois, com prova indicada na defesa;

Defesa – garantia constitucional de todo acusado em processo judicial ou administrativo. É feita através da impugnação da exigência fiscal e determina o início da fase litigiosa do procedimento.

Relatório – quando a autoridade preparadora faz um relatório do ocorrido no processo até a fase sob sua Jurisdição, encaminhando até a autoridade competente para o julgamento;

Julgamento – que é atribuído a duas instâncias: na primeira a decisão é individual, na segunda a decisão é colegiada. Pode ocorrer uma instância especial, denominada Câmara Superior de Recursos Fiscais, no âmbito federal.

2.3. Processo Administrativo Tributário

2.3.1. Conceito

José Jayme de Macêdo Oliveira (2012, p. 3) relata o processo administrativo tributário se inicia quando há a resistência do contribuinte (impugnação) em face da pretensão do Estado em exigir o crédito tributário. A partir desta resistência começa a fase litigiosa, caracterizadora de uma espécie de processo administrativo tributário contencioso.

Dejalma de Campos, em sentido genérico, conceitua o processo administrativo contencioso como “todo sistema de prestação jurisdicional destinado a

resolver conflitos emergentes da relação entre o contribuinte e o Fisco, dentro do próprio âmbito da Administração Pública”. (CAMPOS, 2011, p. 53)

OLIVEIRA (2012, p. 23) aponta as vantagens em o sujeito passivo ingressar, primeiramente, na via administrativa, caso esteja convencido da inconsistência do lançamento:

- (a) trata-se de processo gratuito, sem custas e sem sucumbência;
- (b) há especialização dos julgadores, pois a estes é exigido, como requisito para preenchimento do respectivo cargo, conhecimento jurídico tributário na área específica de sua atuação;
- (c) ocorre celeridade no julgamento, ao menos se comparado ao que se dá no Judiciário;
- (d) pode haver postulação via advogado, ou não, inclusive pelo próprio sujeito passivo, conforme dispuser a legislação estadual ou municipal;
- (e) dá-se a suspensão da exigibilidade do crédito tributário assim que interposta a impugnação ou o recurso administrativo (CTN, art. 151, inc. III), o que na Justiça comum apenas ocorre se deferida liminar em mandado de segurança ou outra ação, e ainda no caso de antecipação de tutela ou de depósito integral do valor reclamado.

O autor também complementa com as desvantagens concernentes ao processo administrativo tributário (embora em menor número):

- (a) durante a tramitação do processo administrativo tributário não se inicia a contagem do prazo prescricional, o que, obviamente, não atende ao interesse do sujeito passivo;
- (b) a opção pela via administrativa resulta numa delonga maior para a solução do litígio, pois, se o contribuinte nela sucumbe, novo processo pode iniciar no Judiciário, sem nenhum aproveitamento da cognição na esfera administrativa;
- (c) eventual falta de independência dos tribunais administrativos em sua função judicante, decorrente de interferência de autoridade do Poder Executivo.

2.3.2. Legislação

O processo administrativo tributário contencioso vem sendo instaurado e conduzido com fulcro no Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos da União.

Subsidiariamente a essa legislação específica, tem-se a Lei nº 9.784/99, que estabelece, em seu artigo 1º, normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal direta e indireta, visando, em especial, à proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração.

O artigo 2º, *caput*, da Lei nº 9.784/99 traz previsão expressa de observância do contraditório e da ampla defesa no processo administrativo, e o inciso X ratifica a importância de respeito a esses princípios nos processos litigiosos, como é o caso do processo administrativo fiscal:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, **ampla defesa**, **contraditório**, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

X - Garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;

2.3.3. Início da Ação Fiscal

Conforme preceitua o Art. 7º do Decreto 70.235/72:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

- I- O primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;
- II- A apreensão de mercadorias, documentos ou livros;
- III- O começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

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

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

É importante ressaltar que uma vez iniciada a ação fiscal, perde o sujeito passivo a condição de espontaneidade. Caso o contribuinte tome qualquer iniciativa para sanar as possíveis irregularidades, após iniciada a ação fiscal, estará sujeito às sanções como se o lançamento fosse efetuado de ofício (BERTI, p. 45, 2001).

O agente do fisco, após analisar as escritas fiscais e contábeis, pode concluir pela não-exigência de crédito tributário, caso não tenha encontrado irregularidade quanto ao pagamento do tributo nem quanto à infração à legislação tributária. Caso haja fato que configure insuficiência de recolhimento de tributo ou infração à legislação tributária, formalizará a exigência através do auto de infração ou da notificação de lançamento (Id., p. 46, 2001).

2.3.4. Auto de Infração e Notificação de Lançamento

O auto de infração é o ato do agente do Fisco pelo qual se verifica a ocorrência de uma infração da lei tributária, dando-se início ao processo de exigência do tributo, ou da imposição de uma penalidade, ou de ambos. É assim, considerado pela jurisprudência como ato que consuma o lançamento, impedindo a decadência do Direito do Fisco (COIMBRA, p. 50, 1999).

Nas palavras de Hamilton Fernando Castardo (2006):

Além das espécies temos, também, o auto de infração, que é o documento formal no qual a Administração Pública apontará a falha cometida, ou seja, ilicitude praticada pelo sujeito passivo da obrigação tributária, impondo-lhe a respectiva penalidade. É um ato administrativo porque corresponde a uma manifestação objetiva da vontade do Estado, enquanto parte diretamente interessada em uma relação jurídica e não equivale ao lançamento, apenas constitui a sanção tributária.

O lançamento, por outro lado, é o ato administrativo pelo qual a autoridade tributária verifica a ocorrência do fato gerador, determina a matéria tributável, calcula o montante devido, identifica o sujeito passivo e, quando cabível, propõe a aplicação de penalidades (Artigo 142 do Código Tributário Nacional).

2.3.5. Impugnação

CAIS (2001) discorre sobre o instrumento de defesa do contribuinte face à obrigação tributária imposta pelo Fisco:

A impugnação dá início ao processo administrativo fiscal, devendo ser apresentada à unidade administrativa da Fazenda Pública competente para apreciá-la, apontando os fatos e os fundamentos pelos quais se pretende a revisão do ato, assim como requerendo as provas que se pretende produzir. Em regra, deve ser apresentada no prazo de trinta dias a contar da notificação regular.

A impugnação, defesa ou reclamação são termos utilizados para designar a peça pela qual o contribuinte se manifesta em desacordo com a exigência formulada, utilizando argumentos de direito e de fato que lhe sejam favoráveis, dentro do prazo de trinta dias contados da data em que tiver sido lavrado o auto de infração. (CAMPOS, p. 54, 2011)

CAIS (2001, p. 216) enuncia que o contribuinte inconformado com o lançamento pode impugnar sobre a existência da obrigação (o contribuinte pode negar a própria obrigação sustentando que o fato gerador não ocorreu, ou que, se ocorrido, não tem identificação com o fato tipificado pela lei); sobre as características da obrigação (o contribuinte, sem negar a existência da obrigação, entende que a verificação do fato gerador não foi corretamente feita pelo Fisco, por força do que a obrigação não tem as características que lhe foram atribuídas pelo lançamento) e sobre o montante da obrigação (quando entende que o montante deva ser menor do que o exigido).

Segundo CASTARDO (2006), o resultado da impugnação pode ser a constituição definitiva nos moldes do lançamento inicial, com o não-conhecimento das alegações trazidas; modificação do lançamento, com o reconhecimento parcial das alegações; ou declaração de nulidade com o reconhecimento das alegações na totalidade.

Vale ressaltar que o contencioso somente se inicia por iniciativa do contribuinte, pois a ele compete as alegações para reduzir o valor lançado ou anulá-lo completamente, tendo em vista que o crédito fiscal goza da presunção de certeza e liquidez, o que inverte o ônus da prova (Id., 2006, p. 217).

2.3.6. Julgamento em Primeira Instância

Conforme explicita ROCHA (2007, p. 292), o julgamento em primeira instância cabe às Delegacias da Receita Federal de Julgamento (art. 25, I do Decreto 70.235/72) e órgãos colegiados compostos por agentes fazendários, criados com vistas à realização do princípio da impessoalidade, na medida em que desde a sua instituição se separou a atividade de fiscalização da de julgamento dos pedidos de revisão por parte dos contribuintes.

2.3.7. Recurso de Ofício e Recurso Voluntário

O direito à interposição de recurso se encontra expressamente previsto no Decreto nº 70.235/72 (e também na Lei nº 8.784/99), não se podendo limitar o direito

do contribuinte de postular a revisão do ato administrativo de exigência fiscal perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)².

O art. 34 do Decreto 70.235/72 disciplina que o recurso de ofício deve ser interposto pela autoridade competente de primeira instância, sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total lançamento principal e decorrentes a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda, bem como quando deixar de aplicar a pena de perdimento de mercadoria com base na legislação do IPI.

Já no art. 33 do referido decreto tem-se a figura do recurso voluntário total ou parcial, que tem efeito suspensivo e poderá ser interposto contra decisão de primeira instância contrária ao sujeito passivo, no prazo de trinta dias, contados da data da ciência da decisão.

O art. 21 trata da revelia em casos em que não seja cumprida nem impugnada a exigência fiscal no prazo de trinta dias, dando-se curso à cobrança executiva. COIMBRA (1999, p. 54) aduz que o preceito marca a volta de uma situação censurável, que já tinha sido ultrapassada pelo Decreto nº 7404/45, no qual, ainda em caso de revelia, determinava-se que fosse proferido julgamento. Nesse sistema, o sujeito passivo, embora revel, poderia apresentar recurso da decisão de primeira instância, tratamento que era plausível. A sistemática do Decreto nº 70.235/72 induz a crer que se suprimiu, em caso dessa índole, o direito de recorrer para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. O entendimento, todavia, é inadmissível, sendo correta a interpretação atribuída por Contreiras de Carvalho (1978) ao tema:

Mas, se o sujeito passivo deixa de impugnar a exigência, isto é, de apresentar razões de defesa, como aliás, é previsto na lei, só lhe resta a possibilidade de discordar da exigência da autoridade preparadora, dependendo, porém, da decisão final do órgão julgador, a sua condenação, ou não, ao pagamento da obrigação.

Ao condicionar à aprovação, ou não, da autoridade julgadora, que detém a competência para a decisão final definitiva na instância a quo, a discordância manifestada pelo órgão preparador, não é outra a voluntas legis senão a de assegurar ao sujeito passivo o direito de recorrer ao respectivo Conselho de Contribuintes, uma vez que a lei não faz restrição, em qualquer de suas disposições, ao exercício

² Ao longo deste trabalho será comum observar a expressão “Conselho de Contribuintes” na legislação pertinente ao tema. Os conselhos de contribuintes foram unificados com a edição da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008 (convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009), que criou o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). O CARF é resultado da unificação das estruturas administrativas do Primeiro, Segundo e Terceiro Conselho de Contribuintes em um único órgão, mantendo a mesma natureza e finalidade dos antigos Conselhos.

desse direito, cabível de toda a decisão final definitiva proferida em primeira instância, contrária à pretensão do contribuinte ou responsável, desde que este não deixe fluir o prazo assinado para a interposição de recurso”

2.3.8. Julgamento em Segunda Instância

Em segunda instância os julgamentos dos recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, e de recursos de natureza especial, competem ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

CASSONE (2012, p. 53-54) elucida bem a divisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais será constituído por seções e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. – As seções serão especializadas por matéria e constituídas por câmaras. – A Câmara Superior de Recursos Fiscais será constituída por turmas, compostas pelos Presidentes e Vice-Presidentes das câmaras. – As câmaras poderão ser divididas em turmas. – O Ministro de Estado da Fazenda poderá criar, nas seções turmas especiais, de caráter temporário, com competência para julgamento de processos que envolvam valores reduzidos ou matéria recorrente ou de baixa complexidade, que poderão funcionar nas cidades onde estão localizadas as Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil. – As turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais serão constituídas pelo Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pelo Vice-Presidente, pelos Presidentes e pelos Vice-Presidentes das câmaras. – A presidência das turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais e a vice-presidência, por conselheiro representante dos contribuintes. – Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes. – Os conselheiros serão designados pelo Ministro de Estado da Fazenda por mandato, limitando-se as reconduções, na forma e no prazo estabelecidos no regimento interno. – O Ministro de Estado da Fazenda, observado o devido processo legal, decidirá sobre a perda do mandato, para os conselheiros que incorrerem em falta grave, definida no regimento interno.

2.3.9. Julgamento pela Câmara Superior de Recursos Fiscais

Por fim, o art. 26 do Decreto nº 70.235/72 denota o cabimento de recurso ao Ministro de Estado de Fazenda contra as decisões proferidas pelo CARF, figurando então o Ministro como instância especial de julgamento no processo administrativo fiscal (ROCHA, 2007, p. 300).

Primariamente, tal função atribuída originariamente ao Ministro da Fazenda é exercida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, criado pelo Decreto nº 83.504/79, competente para a apreciação de recurso especial interposto contra: decisão não unânime do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, quando for contrária à lei ou à evidência da prova; e decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado o CARF ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais (art. 7º, incisos I e II do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais³). No primeiro caso o recurso é privativo da Fazenda Nacional, no segundo é igualmente facultado ao contribuinte (art. 7º, §1º⁴).

2.3.10. Coisa Julgada Administrativa

O art. 42 do Decreto 70.235/72 enumera as situações em que se torna definitiva a decisão proferida no processo administrativo. Diante do princípio da inafastabilidade da jurisdição, esta definitividade da decisão administrativa alcança apenas a própria Administração Pública, sendo possível o seu questionamento judicial por parte do contribuinte. Em qualquer das situações previstas no artigo em tela há a formação da coisa julgada administrativa.

Nessa linha, proferida a decisão final no processo administrativo, podem acontecer duas situações distintas segundo ROCHA (2007, p. 304):

(a) A decisão declara a legalidade do ato administrativo impugnado. Nesse caso, o contribuinte pode concordar com a decisão administrativa, procedendo ao pagamento do crédito tributário; ou discordar do entendimento manifestado pela Administração, caso em que surgirá um conflito de interesses entre Administração e administrado, o qual somente poderá ser pacificado pela substituição das partes pelo Estado-juiz.

(b) A decisão administrativa declara a ilegalidade do ato administrativo, anulando-o. Nesse caso, haverá a formação da coisa julgada administrativa, com a preclusão, para Administração, da análise do critério jurídico da decisão. Com isso, em conformidade com o inciso IX do art. 156 do Código Tributário Nacional, há a extinção do crédito tributário, não se podendo falar na possibilidade de

³ Art. 7º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra:

I - decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova; e

II - decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

⁴ § 1º No caso do inciso I, o recurso é privativo do Procurador da Fazenda Nacional; no caso do inciso II, sua interposição é facultada também ao sujeito passivo.

a Fazenda Pública postular a anulação da decisão administrativa perante o Poder Judiciário.

Uma vez proferida decisão pela legalidade do ato administrativo impugnado, segue-se a fase de cobrança amigável do crédito tributário, conforme previsto no art. 43 do Decreto 70.235/72.

Questão relevante, relacionada ao fim do processo administrativo fiscal, é relativa ao fenecimento da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, que se inicia com a apresentação da impugnação pelo contribuinte (art. 151, III, do Código Tributário Nacional).

Sobre esse ponto, observa-se que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário tem fim no momento em que o contribuinte é intimado acerca da decisão final do processo administrativo. No entanto, até que o prazo para pagamento do crédito tributário pelo contribuinte se esgote, o mesmo não pode ser considerado em mora, de modo que deve ser reconhecida sua regularidade fiscal, com a consequente concessão de certidão positiva com efeitos de negativa (ROCHA, 2007, p. 305).

3. O CONTRADITÓRIO E A AMPLA DEFESA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

3.1. Etapas do Processo Administrativo Fiscal

Primeiramente é importante distinguir o procedimento de fiscalização empreendido pelas autoridades fazendárias, de natureza inquisitória e regido apenas pelos princípios gerais que subordinam o atuar administrativo, do processo administrativo fiscal, que se inicia no momento em que o sujeito passivo tributário apresenta à Administração seu pedido de revisão (impugnação) da legalidade do ato administrativo de exigência fiscal editado (ROCHA, 2007, p. 274).

Faz-se importante, nesse sentido, analisar o entendimento manifestado pelos autores Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez López (2002, p. 75-76) ao tema:

O processo administrativo fiscal é composto de dois momentos distintos: o primeiro caracteriza-se por procedimento em que são prolatados atos inerentes ao poder fiscalizatório da autoridade administrativa cuja finalidade é verificar o correto cumprimento dos deveres tributários por parte do contribuinte, examinando registros contábeis, pagamentos, retenções na fonte, culminando com o lançamento. Este é, portanto, o ato final que reconhece a existência da obrigação tributária e constitui o respectivo crédito, vale dizer, cria o direito à pretensão estatal. Nesta fase, a atividade administrativa pode ser inquisitória e destinada tão-somente à formalização da exigência fiscal. O segundo inicia-se com o inconformismo do contribuinte com a negativa do direito pleiteado. A partir daí está formalizado o conflito de interesses, momento em que se considera existente um verdadeiro processo, impondo-se a aplicação dos princípios inerentes ao devido processo legal, entre eles o da ampla defesa e o contraditório. Na verdade, a participação daqueles que serão afetados pelas decisões implica a qualificação do procedimento como processo. A atividade procedimental, via de regra, precede a etapa contenciosa.

É importante ressaltar que em todos os casos que iniciam o processo administrativo fiscal manifesta-se a pretensão do fisco. Se o contribuinte concorda e paga o que lhe está sendo exigido não mais se justifica qualquer controvérsia, já que o contribuinte não apresenta pretensão em sentido contrário. (CABRAL, 1993, p. 35)

A fase contenciosa do procedimento, instaurada pela impugnação da exigência (Art. 14 do Decreto nº 70.235/72), estabelece o início da resistência do

sujeito passivo e será conduzida conforme a veracidade dos fatos ocorridos e observando-se o direito a ser aplicado. (Id., 1993, p. 35).

3.2. O Direito de Impugnar

Uma vez feita qualquer exigência de crédito tributário, dá-se ao contribuinte a oportunidade da mais ampla defesa. Por princípio constitucional, aos litigantes, em processo administrativo ou judicial, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (art. 5º LV, da CF).

A impugnação administrativa, como instrumento de defesa de direitos do contribuinte, tem sede constitucional no artigo 5º, inciso XXXIV, alínea “a”, da Constituição Federal:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
 XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:
a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;

O Código Tributário Nacional estabelece que uma das circunstâncias que permitem a alteração do lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo é a impugnação⁵, a qual atribui o efeito de suspensão da exigibilidade do crédito tributário até o fim da discussão administrativa⁶.

O objetivo principal do legislador ao conferir proteção contra a inscrição em dívida ativa ou contra a propositura de execução fiscal em face do contribuinte é de garantir maior segurança jurídica ao sujeito passivo ao contestar o lançamento. Esta proteção obedece aos ditames constitucionais ora mencionados, visto que pode ser

⁵ Artigo 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

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

⁶ Artigo 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

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

entendida como uma garantia para o exercício do direito de ampla defesa na esfera administrativa.

Em se tratando dos fundamentos da impugnação, esta deve ater-se, fundamentalmente, à ilegalidade do lançamento. Nas palavras de Antônio da Silva Cabral (1993, p. 262): “Se toda tributação é sempre *ex lege*, a melhor maneira de se impugnar um lançamento é demonstrar que o caso não se enquadra na hipótese legal invocada pelo fisco”.

Por fim, a impugnação será encaminhada ao órgão preparador e deverá conter, além da designação da autoridade julgadora a que se dirige, o nome e a qualificação do impugnante, seu endereço e sua matrícula fiscal; os motivos de fato e de direito a que sua defesa se arrima; as provas que julga necessárias para sustentar suas razões e as diligências que deseja sejam efetuados do processo; a prova documental de que disponha e deseja fazer uso, desde logo juntada à impugnação; o número do auto de infração ou da notificação, bem como a sua data, para assim facilitar o processamento (artigo 16 do Decreto nº 70.235/72).

3.3. As garantias constitucionais da ampla defesa e contraditório e suas correlações com as regras processuais previstas no Decreto nº 70.235

O Decreto nº 70.235/72, em seus artigos 14 a 21, estabelece regras processuais para apresentação de impugnação pelo sujeito passivo no exercício de seu direito de defesa.

3.3.1. Instauração do litígio

Conforme dispõe o art. 14 do Decreto: “a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento”. A impugnação, portanto, é o divisor de águas entre o procedimento de fiscalização e o processo administrativo fiscal (processo de revisão da legalidade do ato administrativo-tributário), não sendo este último uma fase contenciosa daquele, tratando-se, isso sim, de seu instrumento de controle, estável e independente do mesmo (ROCHA, 2007, p. 287).

Somente se cogitará a existência de um litígio entre o sujeito passivo do dever tributário e o Estado quando, ao cabo do processo de revisão da legalidade do ato fiscal, pronuncia-se a Fazenda pela sua procedência. Até este momento não há

em que se falar na existência de um conflito de interesses qualificado por um contraste de vontades (Id., 2007, p. 287).

3.3.2. Ciência do lançamento ao contribuinte

O artigo 15 do Decreto nº 70.235/72, enuncia que “a impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência”.

Conforme elucida COIMBRA (1999, p. 51), é imperativo que seja dada ciência ao contribuinte dos atos praticados pela administração tributária. O princípio *nemo debet inauditus damnari*⁷ é regra de direito universal, de aplicar sempre que a alguém se pretenda impor uma restrição de direitos ou uma obrigação, ou ainda forçar a submeter-se a uma pretensão.

Com base nesse princípio, é possível inferir também que uma das facetas do princípio do contraditório é a imprescindibilidade de se dar conhecimento do ajuizamento da ação - que no caso do processo de exigência de crédito tributário corresponde à ciência do auto de infração - e de todos os atos do processo às partes.

As regras de intimação previstas no artigo 23 do Decreto nº 70.235/72 devem ser criteriosamente observadas para que o ato tenha validade. Os editais devem ser publicados uma só vez, pelo prazo de trinta dias, no órgão oficial, ou da imprensa, ou – como diz o artigo supracitado - afixados em dependência da repartição notificante, ao público franqueada.

José dos Reis Feijó Coimbra (1999, p. 52) explica o procedimento de intimação:

Pela intimação, o sujeito passivo fica ciente do prazo que a lei lhe concede para que satisfaça a exigência fiscal ou apresente sua impugnação, em peça escrita, exprimindo seu inconformismo e pedindo a emenda ou anulação do ato praticado. Deve ser ela dirigida à autoridade competente para o julgamento em primeira instância, consoante o tributo de que se cogite. Conta-se o prazo para impugnar: a) da data da intimação, quando feita pessoalmente; b) da data em que a correspondência seja recebida ou, se não se conhecer essa data, de quinze dias após a entrega da correspondência na agência postal; c) de trinta dias a contar da publicação do edital.

⁷ *nemo debet inauditus damnari*: ninguém deve ser condenado sem ser ouvido.

O processo fiscal é marcado pelo princípio da oficialidade. Significa que, “ocorrido o lançamento e, portanto, concretizada a exigência fiscal contra o contribuinte, a própria autoridade administrativa impulsiona o processo” (CABRAL, 1993, p. 36). Isto não impede, entretanto, a tomada de posição por parte do contribuinte, já que o Decreto nº 70.235/72 autoriza a Administração a impulsionar o processo de ofício ou a requerimento do interessado.

A partir deste princípio, é correto inferir que o controle dos prazos no processo administrativo, por constituir pressuposto processual de ordem pública, é matéria passível de conhecimento *ex officio* pela autoridade administrativa julgadora, não dependendo, em consequência, de qualquer provocação formal dos sujeitos que intervém no processo.

A comunicação dos atos processuais ao administrado-contribuinte é realização dos princípios do contraditório e da ampla defesa, postulados fundamentais do processo administrativo. Dessa forma, a falta de intimação da parte quanto a qualquer ato praticado pelo Estado-administração faz com que o mesmo não produza efeitos para o contribuinte (ROCHA, 2007, p. 289).

Em se tratando do ato administrativo do lançamento, portanto, admite-se que este ato somente será válido após o sujeito passivo ter sido regularmente cientificado do auto de infração, para que recolha o crédito tributário ou impugne a exigência.

Ademais, a intimação do lançamento deve vir acompanhada de todos os elementos de prova que fundamentam a exigência para que o sujeito passivo possa ter perfeito conhecimento da acusação que lhe está sendo imputada, permitindo-lhe o pleno exercício de seu direito de defesa.

3.3.3. A Impugnação

MASCITTO (2012, p. 30) afirma que o princípio do contraditório e a ampla defesa são manifestações do direito de ação e de defesa mediante informação de ambas as partes em todo o processo. A impugnação é um meio que torna evidente a possibilidade de as partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis, ou seja, deduzirem pretensões e defesas, e realizarem provas para demonstrar a existência do direito.

No artigo 16 estão estipulados os elementos condicionantes para que a petição do sujeito passivo possa se revestir das características de uma impugnação:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.

No mesmo sentido o artigo 17⁸ reforça a necessidade de se impugnar todos os pontos do lançamento com os quais o contribuinte não concorde, apresentando as razões que justifiquem cada um deles.

Por força do referido artigo, deve o julgador considerar não impugnada matéria que não foi expressamente contraditada na peça impugnatória, que assim não mais estará sujeita à discussão na esfera administrativa.

Na fase de instrução do processo há a possibilidade de produção de provas mediante diligências e perícias, inclusive juntada de documentos. No processo fiscal instaurado contra o contribuinte a impugnação se dá em razão de exigência feita pelo fisco, exigência esta que está sujeita a prazos. Assim, o agente fiscal lavra um auto de infração contra determinado contribuinte, mas este tem o prazo para pagar esse crédito e a impugnação há de ser feita dentro desse prazo, sob pena de preclusão do direito de impugnar, salvo no caso das hipóteses previstas nos parágrafos 4 a 6 do artigo 16⁹ (CABRAL, 1993, p. 37).

⁸ Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

⁹ Art. 16 § 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

O escopo dessas exceções para apresentação de provas fora do prazo de impugnação é preservar o direito de defesa em caso de força maior que impeça a apresentação oportuna, quando se refiram a fatos ou direito supervenientes ou ainda para contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, como no caso de provas decorrentes de diligências ou perícias realizadas no curso do processo.

A respeito da apresentação de provas e documentos por meio de recursos às instâncias superiores, Clélio Berti (1999, p. 81) elucida:

A razão é puramente processual. O contribuinte tem prazo para exercer o direito de defesa. Se perder o prazo, não poderá mais fazê-lo para a impugnação, exceto nos casos permitidos (parágrafos 4 a 6). Se, porém, não os exercer em primeira instância, poderá fazê-lo por ocasião da segunda instância, ou seja, apresentar as provas e os documentos por ocasião do recurso, se houver. Penso que o sentido é evitar a apresentação de provas e/ou documentos fora dos prazos processuais. Não vejo qualquer impedimento do contribuinte apresentá-los por ocasião do recurso voluntário e dentro do prazo dele.

Observa-se, portanto, que o teor dos artigos 16 e 17 do Decreto que regula o Processo Administrativo Fiscal não são óbices ao exercício do direito de defesa do sujeito passivo e sim representam apenas limites legais para o seu exercício.

3.3.4. Meios de Prova

Todos os meios de prova admitidos em Direito são possíveis no processo administrativo tributário, devendo-se afastar, de pronto a obtida por meio ilícito, em obediência ao art. 5º, inciso LVI, da CF/88¹⁰. Nas palavras de Hamilton Fernando Castardo, “o cidadão pode trazer em sua defesa todas as provas que julgar necessárias ilimitadamente, excetuadas aquelas ilícitas, pautando-se, sempre, pelo ordenamento jurídico e respeitando os valores fundamentais” (2006, p. 137).

José Jayme de Macêdo Oliveira (2012, p. 16-18) elucida os possíveis elementos comprobatórios empregados no processo administrativo tributário, com maior ou menor incidência:

¹⁰ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

LVI - são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos;

(a) Confissão: Trata-se de forma de prova de pouca praticidade em sede fiscal, ocorrente quando, por exemplo, o contribuinte requer parcelamento de débito. De ciência certa nada ter de definitividade, como fazem crer algumas legislações, ao inadmitir retratação. Ora, vige no direito tributário o princípio da legalidade, obrigando-se o sujeito passivo ao pagamento do que a lei estabelecer. Assim, se o que autodenunciou (e pagou) não corresponde ao descrito na norma legal específica, é evidente o direito à restituição, por configurar vero indébito tributário (CTN, art. 165). De salientar, acerca da confissão como meio de prova (reconhecimento da verdade, por uma parte, das alegações feitas pela outra), que, considerando o fato de a legislação não regradar sua obtenção e formalidades, o comum é reduzir-se a termo a declaração do confitente (de preferência com confirmação de testemunha), a partir do que passa a configurar prova documental.

(b) Documento: Entendido que é como algo que representa um fato, não só abrange os escritos, mas todos os registros de todas as modalidades, as fotografias, filmes, desenhos, disquetes e mais modernamente as gravações em meio magnético. Configura o meio de prova por excelência em Direito Tributário, máxime considerando que a responsabilidade por infração fiscal é objetiva (em regra), sem necessidade de perquirir o elemento volitivo do agente, *est quod* sobressai a prova documental em importância de todas as outras.

(c) Presunção: Caracteriza-se em tomar como verdadeiro um fato com base em observações e conclusões advindas de outro fato, este devidamente comprovado. Nesse caso, o fisco não tem indiscutível certeza da ocorrência do evento, por não dispor de prova absoluta para tanto; mas, com base em elementos indicativos e comprovados, presume a ocorrência daquele. Por exemplo: a fiscalização pode chegar à omissão de receita (sem prova direta), se resta comprovado que, no período, o contribuinte omitiu despesas em valor equivalente a “saldo credor de caixa”. No processo administrativo tributário, só têm cabimento as presunções *juris tantum* (relativas), que admitem prova em contrário, a cargo do sujeito passivo, obviamente.

(d) Perícia: A diligência é gênero do qual a perícia é espécie, caracterizada por relacionar-se com conhecimento especializado em determinada matéria, de regra fora do campo de conhecimento da autoridade julgadora. A perícia é elemento de prova consistente em exames, vistorias ou avaliações técnicas, que, todavia, não retira do julgador o livre convencimento para avaliar o conjunto probatório constante do processo. Só cabe, por óbvio, nos casos em que a prova documental é insatisfatória, incumbindo à legislação definir as regras para sua adoção (elaboração de quesitos, acompanhamento de perito indicado pelo sujeito passivo etc.)

(e) Prova emprestada: Esse tipo de comprovação tem relevância para o processo administrativo fiscal, porquanto um mesmo fato pode apresentar repercussão relativamente a mais de um tributo. P.e.: omissão de receita, que pode guardar relação com Imposto de Renda, IPI e/ou ICMS. Aliás, não por outro motivo o CTN, no art. 199, preconiza a cooperação mútua entre as pessoas políticas, no campo fiscalizatório. De ciência certa que a adoção de prova emprestada, ou seja, a provinda de órgão fazendário de outro ente tributante, apenas se legitima diante da abertura e da regular sequência de procedimento de fiscalização pela Fazenda destinatária, funcionando como subsídio para a avaliação de sua aplicação.

Em se tratando de produção de provas, faz-se importante ressaltar o princípio da verdade material ou real. Esse princípio recomenda que, no desenvolver do processo administrativo tributário, o órgão julgante tem o dever de considerar todos os dados, registros, documentos e informes de que tenha conhecimento, mesmo que não levados pela parte no momento certo ou até produzidos por iniciativa da Administração em favor do administrado (Id., 2012, p. 13).

Acerca deste princípio, MASCITTO (2012, p. 45) infere:

O princípio da verdade real deve nortear todo o processo administrativo fiscal e tem nos princípios da ampla defesa e do contraditório seus grandes colaboradores, na medida em que só por meio de sua preservação é que se consegue sanear adequadamente o processo e torna-lo apto a ser julgado de forma justa.

Sobre o ônus da prova, este deve ser considerado de forma equitativa para as partes litigantes. A presunção de legitimidade dos atos administrativos – aplicável ao lançamento tributário – não significa a concessão de liberdade total ao fiscal, uma vez que tem a obrigação de provar (documentalmente) a veracidade da infração cometida, porque a exigência tributária tem que estar positivada, a fim de não constranger o patrimônio dos particulares sem que haja segurança (liquidez e certeza) do crédito tributário (SANTOS, 2013, p. 268).

Por fim, a introdução de prova ilícita no processo acarreta vício formal. O ingresso de prova obtida com infringência à norma ou princípio constitucional importa a nulidade absoluta da prova, que não pode ser considerada como fundamento por nenhuma decisão administrativa ou judicial.

A jurisprudência administrativa do CARF tem se posicionado nesse sentido, como se pode observar pela ementa de decisão a seguir reproduzida:

EMENTA: PROVA ILÍCITA – “Decisão fundamentada em prova ilícita, obtida com violação das garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa, chocam-se com a lei processual vigente, e caracterizam a nulidade absoluta da prova. Provimento do recurso para acolher a preliminar de improcedência do lançamento por carência de prova”. (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Acórdão nº 301-28.638. Sessão de: 17-02-1998. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 4 jun. 2016.)

3.3.5. Perícias e Diligências

O momento processual para requerimento de diligências ou perícias pelo sujeito passivo é o da impugnação, consoante artigo 16 do Decreto n° 70.235/72.

Há ainda outras formalidades a serem cumpridas para a realização deste tipo de prova, quais sejam: pedido acompanhado dos motivos que a justifiquem, formulação dos requisitos referentes ao exame desejado e, no caso de perícia, indicação do perito que procederá ao exame.

MASCITTO (2012, p. 44) trata dos requisitos para a ocorrência de diligências e perícias:

[...] As diligências e os exames periciais deverão ser realizados sempre que (i) não houver no processo administrativo prova da existência do fato e/ou conduta infracional, já que uma infração fiscal não pode ser presumida para fins de imputação das penalidades cabíveis; (ii) for o fato e/ou conduta controvertido; e (iii) a parte insistir na realização da diligência. A mera insistência de fato não deve ser considerada isoladamente, a fim de se evitar meros expedientes processuais protelatórios; contudo, uma vez presentes os requisitos identificados nos itens (i) ou (ii), inexistente razão válida para que a diligência não seja realizada.

O não atendimento desses requisitos é causa de desconsideração do pedido sem que isso signifique cerceamento do direito de defesa. No entanto, se mesmo atendidos todos os requisitos, a autoridade julgadora entender que o pedido é prescindível, esta deverá fundamentar o indeferimento, sob pena de nulidade da decisão por cerceamento do direito de defesa.

Sobre o tema exposto, a jurisprudência do CARF assim tem decidido:

Cerceamento do Direito de Defesa – Princípio do Contraditório – Apreciação e Decisão de Pedido de Perícia. Apresentada a impugnação, na qual foi requerida perícia, atendidas as exigências do artigo 16, IV, do Decreto n° 70.235/72, quais sejam: a) exposição dos motivos que a justifique, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados; e b) o nome, endereço e qualificação profissional do perito indicado, a autoridade monocrática, quando do julgamento de primeira instância, nos termos do artigo 18 do já citado decreto, deverá decidir – deferindo ou indeferindo -, expressamente, sobre o pedido de perícia. Se não o faz, cerceia o direito de defesa do contribuinte. Processo que se anula, a partir da decisão recorrida, inclusive. (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Acórdão n° 201-73.593. 1° Câmara. Sessão de: 23-2-2000. Disponível

em:<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 17 mai. 2016)

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA - DESCABIMENTO - Descabe o pedido de diligência quando presentes nos autos todos os elementos necessários para que a autoridade julgadora forme sua convicção. As perícias devem limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também incluídos nos autos, não podendo ser utilizadas para reabrir, por via indireta, a ação fiscal. (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Acórdão nº 104-22.865. 1º Câmara. Sessão de: 05-12-2007. Disponível em:<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 17 mai. 2016)

Como decorrência do princípio da livre convicção, as diligências ou perícias também podem ser requeridas de ofício pela autoridade julgadora, quando as entender necessárias, conforme autorização dos artigos 18¹¹ e 29¹².

Em ambos os casos previstos no Decreto nº 70.235/72, o resultado das diligências ou perícias implica a obrigação de que seja dada ciência ao interessado e seja reaberto o prazo para que o sujeito passivo possa se manifestar, a fim de que esteja garantido o seu direito de defesa, sob pena de nulidade. Assim prevalece o entendimento jurisprudencial do CARF:

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - CONTRIBUINTE NÃO TOMOU CIÊNCIA DO RESULTADO DA DILIGÊNCIA - A ciência ao contribuinte do resultado da diligência é uma exigência jurídico-procedimental, dela não se podendo desvincular, sob pena de anulação do processo, por cerceamento ao seu direito de defesa. Necessidade de retorno dos autos à instância originária para que se dê ciência ao contribuinte do resultado da diligência, concedendo-lhe

¹¹ Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados.

§ 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade.

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

¹² Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

o prazo regulamentar para, se assim o desejar, apresentar manifestação.

(Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Acórdão nº 105-15.892. 1º Câmara. Sessão de: 20-9-2006. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 17 mai. 2016)

3.3.6. A Decisão Administrativa

As decisões administrativas devem ser sempre pautadas pelo respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa sob pena de serem consideradas nulas, como observado no art. 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72¹³.

Este também é o entendimento que tem prevalecido nos julgados do CARF:

Ementa: CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – NULIDADE DA DECISÃO. A não apreciação, no julgamento, de alegações de impugnação, caracteriza cerceamento do direito de defesa e desobediência aos princípios da ampla defesa e contraditório.

Preliminar de cerceamento do direito de defesa acolhida. Nulidade da Decisão de primeira instância.

(Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Acórdão nº 103-22.022. Sessão de: 06-07-2005. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 4 jun. 2016.)

O artigo 31 estabelece os requisitos da decisão administrativa:

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.

A necessidade de requisitos mínimos da decisão protege o direito de defesa do sujeito passivo, uma vez que a autoridade julgadora tem o dever de expor as razões que a levaram a decidir, propiciando assim condições para que o contribuinte refute os argumentos, já que dispõe de recurso à segunda instância, se a decisão lhe for desfavorável.

¹³ Art. 59. São nulos:

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

José Eduardo Soares de Melo (2013, p. 277) complementa: “Assim, não podem ser aceitos julgamentos lacônicos, omissões, em que se utilize o chavão seguinte: ‘Analisadas as alegações do contribuinte, a manifestação do Fisco e examinados os dispositivos regulamentares, julgo procedente o auto de infração’”.

A Constituição Federal estabelece que “as decisões administrativas dos tribunais serão motivadas e em sessão pública” (Art. 93, X), aplicando-se integralmente ao processo administrativo.

A motivação é um importante desdobramento do contraditório, pois a oportunidade de recorrer seria inócua se não houvesse formas de verificar se a autoridade administrativa tomou ciência e julgou todas as manifestações do sujeito passivo.

A esse fim responde a regra da motivação dos atos administrativos, explicada por MELO (2013, p. 278):

A motivação indicará as razões que justifiquem a edição do ato, especialmente a regra da competência, os fundamentos de fato e de direito e a finalidade objetivada, embora possa consistir na remissão a pareceres ou manifestações nele proferidas.

Da regra acima decorre a conclusão de que o julgador pode decidir de acordo com seu livre convencimento, todavia deve explicitar as razões que o levaram a adotar tal solução ao caso concreto, de maneira que sua decisão não configure mero arbítrio.

É dever ainda da autoridade julgadora apreciar todas as razões de defesa suscitadas pelo impugnante, incluindo a fundamentação do indeferimento do pedido de diligência ou perícia formulado pelo sujeito passivo, sob pena de ser nula a decisão, nesses casos, por cerceamento do direito de defesa.

3.3.7. Duplicidade de Instância e a questão do depósito recursal

Considerando que a Constituição Federal (art. 5º, LV) outorga aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, o direito à ampla defesa com os recursos a ela inerentes, pressupõe-se a existência de instância recursal para que as decisões singulares sejam revistas em caráter devolutivo e suspensivo.

A respeito deste tema houve divergências se o direito ao duplo grau de jurisdição é um dos desdobramentos do princípio da ampla defesa e, portanto, a exigência de depósito de parte do crédito tributário em discussão para fins de admissibilidade de recurso à instância superior administrativa seria uma afronta ao direito de defesa constitucionalmente protegido.

A questão é relevante porque, se considerado o duplo grau de jurisdição como uma garantia constitucional inerente ao devido processo legal e, mais precisamente, do princípio da ampla defesa, então não caberiam condições para o exercício dessa garantia através de depósito em dinheiro ou arrolamento de bens, configurando-se essa exigência como inconstitucional.

Sobre a exigência de garantia de instância, MELO aduz (2013, p. 278):

Não pode haver nenhuma espécie de exigência de garantia de instância – depósito ou arrolamento de bens e direitos de valor -, porque implica cerceamento do amplo direito de defesa. Evidente que a plena defesa somente estará assegurada se o contribuinte puder interpor recursos sem qualquer embaraço, limitação, ônus ou qualquer espécie de constrição.

A posição do STF sobre o tema tem sido no sentido de que exigências deste tipo ofendem os princípios do devido processo legal e o da ampla defesa, aplicáveis integralmente aos processos administrativos, por força da disposição expressa do inciso LV do artigo 5º da Constituição de 1988, bem como o artigo 5º, inciso XXXIV, aliena a, da Constituição Federal, que garante o direito de petição, gênero no qual o pleito administrativo está inserido, independentemente do pagamento de taxas.

A exigibilidade, por lei, de depósito para admissibilidade de recurso administrativo, muito debatido, teve solução final por parte do STF, com a edição da Súmula Vinculante nº 21, nestes termos: “SV 21 – É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recursos administrativo”.

A orientação é seguida em diversas jurisprudências posteriores ao enunciado, a seguir:

Inconstitucionalidade de depósito prévio para admissão de recurso administrativo

"1. O agravo deve ser provido. Nota-se que o presente recurso extraordinário versa sobre a inconstitucionalidade da nova redação

conferida ao art. 250, do Decreto-Lei nº 05/1975, a qual condicionou a admissibilidade do recurso administrativo ao depósito de, no mínimo, 50% (cinquenta por cento) da exigência fiscal definida na decisão. 2. Trata-se de determinação eivada de inconstitucionalidade, tal como constatou o Plenário do Supremo Tribunal Federal nos autos do AI 398.933-AgR, julgado sob relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence. (...) 3. Na oportunidade, concluiu-se que o recurso administrativo é um desdobramento do direito de petição, razão pela qual a ele deve ser assegurada a garantia prevista no art. 5º, XXXIV, da Constituição Federal. Ademais, afirmou-se que, por configurar patente supressão do direito de recorrer, a medida denota nítida afronta aos princípios da proporcionalidade e do contraditório." (AI 428249 AgR, Relator Ministro Roberto Barroso, Primeira Turma, julgamento em 9.4.2014, DJe de 19.5.2014)

Inconstitucionalidade de recolhimento prévio de multa para admissão de recurso administrativo

"Ementa: Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental. § 1º do art. 636 da Consolidação das Leis do Trabalho: não recepção pela Constituição de 1988. 1. Incompatibilidade da exigência de depósito prévio do valor correspondente à multa como condição de admissibilidade de recurso administrativo interposto junto à autoridade trabalhista (§ 1º do art. 636, da Consolidação das Leis do Trabalho) com a Constituição de 1988. Inobservância das garantias constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa (art. 5º, incs. LIV e LV); do princípio da isonomia (art. 5º, caput); do direito de petição (art. 5º, inc. XXXIV, alínea a). Precedentes do Plenário do Supremo Tribunal Federal: Recursos Extraordinários 389.383/SP, 388.359/PE, 390.513/SP e Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.976/DF. Súmula Vinculante nº 21. 2. Ação julgada procedente para declarar a não recepção do § 1º do art. 636 da Consolidação das Leis do Trabalho pela Constituição da República de 1988." (ADPF 156, Relatora Ministra Carmen Lúcia, Tribunal Pleno, julgamento em 18.8.2011, DJe de 28.10.2011)

CONCLUSÃO

O processo tributário é disciplinado através dos processos administrativo tributário e judicial tributário. A Constituição Federal de 1988 e o Código Tributário Nacional asseguram ao contribuinte brasileiro o processo administrativo como instrumento para resolução de conflitos jurídicos na esfera tributária, sendo assegurada a ampla defesa e o contraditório e vetadas quaisquer limitações aos recursos que podem ser utilizados pelo sujeito passivo da relação tributária em caráter legal, de modo que tais recursos estão dispostos ao exercício de direitos do contribuinte de forma incondicional e sem quaisquer restrições.

No âmbito do processo administrativo tributário, verificou-se que o exercício da ampla defesa e do contraditório se perfaz pela concessão, pelos julgadores tributários, da possibilidade que o contribuinte examine os autos, apresente defesa, interponha recursos, manifeste-se acerca das provas e demais elementos trazidos ao processo pela parte contrária e apresente considerações sobre diligências e perícias, dentre outros.

Demonstrou-se também que a jurisprudência do STF e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais determinam a estrita observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa, corolários do devido processo legal, como forma de garantir a validade e eficácia dos atos processuais desencadeados no âmbito do processo administrativo tributário, sob pena de nulidade das decisões proferidas.

O presente trabalho monográfico objetivou descrever a importância desses princípios e garantir sua observância no processo administrativo fiscal. Isto porque, via de regra, a arguição de eventual cerceamento do direito de defesa pela inobservância desses princípios, que são em realidade garantias fundamentais, raramente é acolhida. Nota-se nos dias atuais que essa argumentação é em geral desprezada ou tem sua importância mitigada diante dos demais argumentos declinados pelas partes, de modo que é dado seguimento ao processo sem que, na maioria dos casos, seja atribuída a devida importância aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

Tal prática, entretanto, não deve ser admitida, especialmente se for considerado que os princípios, por um lado, contribuem para que as partes pleiteiem a solução que lhes seja favorável, e, por outro, para que o exercício da jurisdição se faça corretamente, mediante reunião do maior número de informações e elementos

factuais e técnicos para dirimir de forma justa a controvérsia material posta no processo. Tais características são os principais mecanismos que possibilitam o efetivo encontro da verdade real (material) que deve orientar o processo administrativo fiscal.

A constante evolução do direito, haja vista seu caráter dinâmico, oferecerá oportunidades constantes de aperfeiçoamento das instituições – dentre as quais estão inseridos o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e outros órgãos administrativos, de modo a tornar atingível o ideal da segurança jurídica e de justiça entre as relações jurídicas entre o poder público e o cidadão. Deve-se, portanto, perseverar na defesa da plena observância dos princípios da ampla defesa e do contraditório e cobrar para que os julgadores e cortes administrativas se atentem para a sua importância e militem a favor de sua preservação, em prol da sociedade e do bem comum.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ARAÚJO, Ana Lúcia Menezes. **A Ampla Defesa no Processo Administrativo Tributário**. Dissertação (Monografia). Brasília: Curso de Educação à Distância/UnB, 2008.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.
- BERTI, Clélio. **O Processo Fiscal: Teoria e Prática**. 2ª ed., São Paulo: Ícone, 1999.
- CABRAL, Antonio da Silva. **Processo Administrativo Fiscal**. São Paulo: Saraiva, 1993.
- CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo Tributário**. 3ª ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.
- CÂMARA, Alexandre Freitas. **Lições de Direito Processual Civil**. 22ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012. Vol. 1, p. 36.
- CAMPOS, Dejalma de. **Direito Processual Tributário**. 7ª ed., São Paulo: Atlas, 2001.
- CARVALHO, A. A. Contreiras de. **Processo Administrativo Tributário**. 2.ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.
- CASSONE, Vittorio. **Processo Tributário: Teoria e Prática**. 12ª ed., São Paulo: Atlas, 2012.
- CASTARDO, Hamilton Fernando. **Processo Tributário Administrativo**. 2º ed., São Paulo: IOB Thomson, 2006.
- CASTRO, Alexandre Barros. **Procedimento Administrativo Tributário**. São Paulo: Atlas, 1996.
- COIMBRA, Feijó. **A Defesa do Contribuinte na Área Administrativa e Judicial**. 2º ed., Rio de Janeiro: Destaque, 1999.
- COSTA, Cícero Germano da. **O Princípio Constitucional do Contraditório e da Ampla Defesa no Processo Administrativo Disciplinar e o Princípio da Segurança Jurídica**. Dissertação de Mestrado. Brasília: Faculdade de Direito/UnB, 2005.
- CRETELLA JÚNIOR, José. **Enciclopédia Saraiva do Direito**, v. 6. São Paulo: Saraiva, 1978.

DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**. 2ª ed., São Paulo: Martins Fontes, 2003.

GASPARINI, Diógenes. **Direito Administrativo**. 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 1995.

GODOY, Murilo. **A violação ao contraditório e à ampla defesa administrativa no processo de constituição do crédito tributário e seus principais reflexos à luz da jurisprudência do STJ**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 102, p. 207-224, 2012.

KIRCHEIM, André. **Monografia do Curso de Especialização. 2008. Direitos de terceiros nas decisões dos Tribunais de Contas**. Faculdade de Direito/UCB: Brasília, 2008.

LOPES, Mauro Luis Rocha. **Processo Judicial Tributário: Execução Fiscal e Ações Tributárias**. 9ª ed., Rio de Janeiro: Impetus, 2014.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELLO FILHO, José Celso de. **A Tutela Judicial das Liberdades**. Revista dos Tribunais 526/292, 1979.

MELO, Fábio Soares de. **Processo Administrativo Tributário: Princípios, Vícios e Efeitos Jurídicos**. São Paulo: Dialética, 2012.

MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil Interpretada**. São Paulo: Atlas, 2002.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Mutações do direito público**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 75-76.

NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do Processo Civil na Constituição Federal**. 11ª. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

NUNES, Cleucio Santos. **Teoria e Prática do Processo Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Processo Administrativo Tributário**. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2012.

PERLINGEIRO, Ricardo P. Mendes da Silva. **A Justiça Administrativa Brasileira Comparada**. Brasília: Revista CEJ, ano XVI, n.57, p. 6-18, mai/ago, 2012.

PESTANA, Marcio. **A Prova no Processo Administrativo-Tributário**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

PISCITELLI, Tathiane (Coord.). **Direito Processual Tributário: Aspectos Fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2012.

ROCHA, Sergio André. **Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário**. 2 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

SANTOS, Nélida Cristina dos (Coord.). **Temas de Direito Tributário: Estudos em Homenagem à Eduardo Botallo**. São Paulo: Saraiva, 2013.

STRECK, Lenio Luiz. **Um debate com (e sobre) o formalismo-valorativo de Daniel Mitidiero, ou "colaboração no processo civil" é um princípio?**. Revista de Processo. vol. 213/2012. p. 13. São Paulo: Ed. RT, nov. 2012.

SUNDFELD, Carlos Ari. **A Importância do Procedimento Administrativo**. Revista de Direito Público, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 84, 1987.

WATANABE, Ippo; JÚNIOR, Luiz Pigatti. **Manual de Processo Administrativo Tributário**. 1º ed. 2º tiragem. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2000.