

MARCIO ANGELIM OVIDIO SILVA

**O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL E
A EXIGÊNCIA DE TRIBUTOS DECLARADOS PELO
SUJEITO PASSIVO**

**Monografia apresentada ao Instituto
Brasileiro de Estudos Tributários (IBET)
como requisito parcial à obtenção do
grau de Especialista em Direito
Tributário.**

**Instituto Brasileiro de Estudos Tributários
São Paulo - 2009**

Sumário

Introdução.....	3
1. O procedimento de cobrança do crédito tributário declarado.....	5
1.1. A legislação ordinária.....	5
1.2. A visão do STJ	6
1.3. A crítica de Alberto Xavier	6
2. A constituição do crédito tributário pelo sujeito passivo.....	8
3. O processo administrativo fiscal para exigência de débitos declarados.....	12
3.1. A impugnação do ato de cobrança e o litígio acerca de débitos declarados	12
3.2. O processo administrativo como garantia fundamental.....	15
3.3. O processo administrativo tributário e o princípio da eficiência administrativa	17
4. O rito aplicável na esfera federal.....	20
4.1. A aplicação do Decreto nº 70.235/72.....	20
4.2. A aplicação da Lei nº 9.784/99	22
Conclusões.....	26
Bibliografia.....	27

Introdução

O fisco federal tem tradicionalmente entendido que a declaração do sujeito passivo da relação jurídica tributária, tomada como “confissão de dívida”, torna desnecessário o lançamento pela autoridade administrativa e a abertura do processo administrativo, desenvolvido em contraditório, para a discussão dos correspondentes créditos tributários.

Outro argumento muito comum para negar a via do processo administrativo fiscal, nesses casos, é o de que o Decreto nº 70.235/72, que o regula no âmbito federal, seria cabível apenas para a discussão do lançamento efetuado pela autoridade fiscal, ou em outras hipóteses expressamente previstas em lei. A discussão dos débitos declarados estaria fora do âmbito de atuação daquela legislação, portanto.

Após a edição da Lei nº 9.784, de 29.01.1999, que dá as regras gerais sobre o processo administrativo federal, verifica-se o surgimento de um entendimento, na administração tributária, no sentido de que, no caso de débitos declarados e não pagos, aplicar-se-ia essa lei geral. Tal posicionamento, no entanto, não é uniforme, havendo ainda quem sustente que nem mesmo essa lei se aplicaria, devido à ressalva que contém o seu artigo 69 (“os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei”).

A Receita Federal ainda não se posicionou de maneira uniforme sobre o assunto, o que gera grande insegurança jurídica para os contribuintes, que veem seus pleitos de acesso ao processo administrativo analisados casuisticamente, sendo algumas vezes aceitos com base na lei geral, outras vezes simplesmente negados.

O objetivo do presente trabalho é contribuir para o debate sobre essa questão, levando-se em conta o que diz a Constituição Federal a esse respeito, e lançando um olhar mais detido sobre a legislação vigente.

Para isso, faremos uma revisão da legislação que dá suporte ao procedimento do fisco, verificaremos a posição atual da jurisprudência, e analisaremos a crítica que lhe faz Alberto Xavier.

Em seguida, buscaremos responder às seguintes perguntas: a declaração do sujeito passivo constitui o crédito tributário? O direito ao processo administrativo depende da forma de constituição do crédito tributário (pelo sujeito passivo ou pelo fisco)? Existe uma garantia constitucional de acesso ao processo administrativo? Se a resposta for afirmativa, que diploma legal, na esfera federal, é aplicável à hipótese de discussão acerca da exigência de débitos declarados?

Ressaltamos que a análise que ora se busca empreender, a despeito de o assunto interessar à exigência de tributos em qualquer esfera da Federação, limitar-se-á ao estudo das normas federais.

Isso, por ser a legislação federal a mais estudada pela doutrina e que serve muitas vezes como parâmetro para a regulação do processo administrativo fiscal dos demais entes federados.

E também por ser a legislação com a qual estamos mais familiarizados, tendo em vista que é nosso “material de trabalho” diário, no exercício das funções de servidor da administração tributária federal.

1. O procedimento de cobrança do crédito tributário declarado

1.1. A legislação ordinária

O Decreto-Lei nº 2.124/84, artigo 5º, §§1º e 2º, a par de considerar a declaração prestada pelo sujeito passivo como confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, determina que, não pago no prazo estabelecido pela legislação, o crédito poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva.

Isso quer dizer que, além de dispensar o lançamento de ofício, aquela legislação dispensa a administração tributária de notificar o contribuinte para, querendo, apresentar razões que impeçam a cobrança.

Já a Lei nº 9.430/96, em seu artigo 74, §6º, determina que “a declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados”.

Os §§ 9º, 10 e 11 do mesmo artigo, no entanto, facultam ao contribuinte a apresentação de impugnação contra a decisão que não homologar a compensação, atribuindo o rito do Decreto nº 70.235/72 para essa discussão administrativa, bem como reconhecendo a suspensão da exigibilidade do débito objeto da compensação, nos termos do artigo 151, III do CTN.

A Medida Provisória nº 449, de 03.12.2008, por sua vez, acrescentou o parágrafo 15 ao referido artigo da Lei nº 9.430/96, estabelecendo que às compensações consideradas não declaradas aplica-se o §6º (ou seja, consideram-se confissão de dívida).

Em seguida, ao acrescentar o parágrafo 16, negou ao contribuinte a possibilidade de impugnação contra a decisão que considerar não declarada a compensação (“o pedido será analisado em caráter definitivo pela autoridade administrativa”).

Pelo que se percebe da legislação anteriormente citada, o legislador ordinário federal considera as declarações prestadas pelo sujeito passivo como confissão de dívida, não exigindo o procedimento de lançamento pela autoridade tributária como requisito para a cobrança do crédito tributário, e, a não ser pela exceção prevista nos §§ 9º, 10 e 11 da Lei nº 9.430/96, dispensa o fisco de abrir oportunidade para manifestação do contribuinte, como etapa prévia à inscrição em dívida ativa, chegando mesmo a impedir a impugnação do ato administrativo que considera a compensação como não declarada.

1.2. A visão do STJ

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem aceito tal procedimento, consolidando o entendimento de que, no caso de débitos fiscais declarados e não pagos, não há necessidade de instauração de procedimento administrativo ou notificação do sujeito passivo para sua cobrança, por se tratar de confissão de dívida.¹

Dos diversos julgados que tratam do assunto, extrai-se que, no entender daquela Corte, a declaração em que conste saldo a pagar, considerada confissão de dívida, “formaliza” o crédito tributário, dispensando a sua “constituição formal”, sendo desnecessário “procedimento administrativo fiscal” ou o “prévio procedimento administrativo para o lançamento” do tributo.

Fica em aberto a possibilidade de acesso do contribuinte ao processo administrativo.

Interessante ressaltar também que, sendo o caso de declaração onde não conste “saldo a pagar”, por ter constado a informação de que o crédito havia sido extinto por compensação², decidiu o STJ não haver que se falar em confissão de dívida suficiente à inscrição em dívida ativa, sendo necessário o lançamento.

O foco central da jurisprudência, portanto, é haver ou não confissão de dívida, entendida como a indicação de valor de tributo “a pagar”, que habilitaria o fisco a inscrever o crédito tributário declarado em dívida ativa, independentemente de prévio lançamento pela autoridade fiscal.

1.3. A crítica de Alberto Xavier

Alberto Xavier³ colaciona vários argumentos para criticar esse entendimento jurisprudencial (de que é desnecessário o lançamento pela autoridade fiscal para a inscrição em dívida ativa e cobrança executiva de crédito declarado e não pago). São eles, resumidamente:

¹ Cf. Recurso Especial nº 297885, DJ de 11.06.2001, relator o Ministro Garcia Vieira; Agravo de Instrumento nº 449559, DJ de 14.04.2008, relator o Ministro Humberto Martins; Agravo de Instrumento nº 938979, DJ de 05.03.2008, relator o Ministro José Delgado.

² Cf. Recurso Especial nº 419476, DJ de 02/08/2006, relator o Ministro João Otávio de Noronha.

³ Alberto XAVIER, *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*, p. 263-275.

1. A inscrição em dívida ativa é ato de controle da legalidade (artigo 201 do CTN) que pressupõe ato administrativo anterior; pressupõe também a existência de crédito tributário (§3º do artigo 1º da Lei nº 6.830/80), para cuja constituição o lançamento é indispensável, nos termos do artigo 142 e 149, V do CTN, sendo a declaração apenas elemento instrutório do lançamento (artigo 147 do CTN);

2. Declarações não podem ser consideradas confissão de dívida, pois versam sobre direitos e deveres indisponíveis, submetidos ao princípio da legalidade da tributação;

3. É indispensável a notificação do lançamento para o exercício da ampla defesa, por meio de recurso, que ensejará a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, III do CTN; caso contrário, restaria também violada a isonomia entre o contribuinte que não declarou (terá direito de defesa) e aquele que declarou (que não terá);

4. Há diversas razões para o não pagamento de débitos declarados, ininvocáveis ou imprevisíveis no momento da declaração (por exemplo, por ter efetuado compensação, ou por reputar ilegal a exigência do imposto).

Temos então que o jurista considera indispensável o lançamento, pelas diversas razões acima apontadas.

Parece-nos, porém, que a solução para a questão se encontra em uma posição que chamaríamos de “intermediária”: se por um lado cremos ser desnecessário o lançamento (já que a declaração do sujeito passivo efetivamente constitui o crédito tributário), por outro não vemos como possa ser afastado o acesso ao processo administrativo, em que se possibilite ao sujeito passivo contestar os termos da cobrança, para que por fim se possa exigir o crédito tributário por ele declarado.

É o que pretendemos demonstrar ao longo deste trabalho.

2. A constituição do crédito tributário pelo sujeito passivo

Alfredo Augusto Becker⁴ conceitua lançamento tributário como uma “série de atos *psicológicos e materiais e/ou jurídicos* praticados pelo *sujeito passivo* (contribuinte), ou pelo *sujeito ativo* (Estado) da relação jurídica tributária, ou por ambos, ou por um terceiro, com a finalidade de, investigando e analisando fatos pretéritos”, constatar a realização da hipótese de incidência, captar o fato que realizou o núcleo (base de cálculo) daquela hipótese de incidência, quantificar a base de cálculo e em seguida quantificar o tributo devido, pela aplicação da alíquota à base de cálculo.

O citado autor admite a possibilidade do lançamento tanto por parte do sujeito passivo como pela autoridade administrativa. De fato essa possibilidade existe, a princípio, já que não há diferença substancial entre as atividades desenvolvidas por esses dois sujeitos. E em ambos os casos a norma individual e concreta é posta no sistema por meio de linguagem competente, seja uma declaração do sujeito passivo, seja o documento que costumeiramente se chama “auto de infração”, pelo Estado.

Realmente, a atividade desenvolvida pelo contribuinte com vistas a declarar o crédito tributário em nada difere, em substância, da atividade descrita no artigo 142 do Código Tributário Nacional, quando explicita que o lançamento é procedimento administrativo tendente a “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido e identificar o sujeito passivo” (deixando de lado a referência à competência privativa da autoridade fiscal e aplicação da penalidade cabível).

Ocorre que o ordenamento jurídico pode negar essa possibilidade ao sujeito passivo⁵. Ainda nas palavras de Becker: “A natureza dos atos que realizam o lançamento pode ser psicológica, material, econômica ou jurídica. A pessoa incumbida de praticar os atos que realizam o lançamento pode ser tanto o *sujeito ativo* da relação jurídica, quanto o *sujeito passivo*, ou ambos, ou o terceiro. Tudo depende do que estiver predeterminado na regra

⁴ Alfredo Augusto BECKER, *Teoria geral do direito tributário*, p. 380.

⁵ Nesse sentido, a Medida Provisória nº 2.158-35/2001, no seu artigo 90, determinava que deviam ser objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados. No entanto, o artigo 18 da Lei nº 10.833/2003, com alterações posteriores das Leis nº 11.051/2004 e 11.488/2007, limitou o alcance daquele artigo a alguns casos de imposição de multa isolada, atualmente apenas em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, ou quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

jurídica que disciplina o lançamento e cuja criação fica ao arbítrio do legislador”.⁶

O artigo 142 do CTN, ao indicar que “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento”, aparentemente veda a possibilidade de constituição do crédito tributário pelo sujeito passivo.

Dizemos aparentemente, pois necessário se faz analisar, em conjunto com o artigo 142, também o artigo 150 do CTN, que trata do “lançamento por homologação”. Apesar de confusa sua redação, o que dá margem a diversas interpretações, parece-nos claro que, ao atribuir o dever ao contribuinte de “antecipar” o pagamento do tributo, está aí pressuposto que o contribuinte deverá, necessariamente, efetuar todas aquelas operações a que nos referimos anteriormente, e que são a essência da constituição do crédito tributário. Ou seja, uma vez realizadas as tais operações, o contribuinte introduzirá uma norma individual e concreta no sistema, por meio de linguagem competente, que fará com que reste constituído o crédito tributário e existente a relação jurídica tributária entre ele e o sujeito ativo.

O artigo 150, em um ponto, afirma que o lançamento se dá com a homologação expressa da autoridade da atividade exercida pelo contribuinte; em outro, que o pagamento antecipado extingue o crédito tributário (ora, só se pode extinguir algo que já existe), sob condição resolutória de posterior homologação ao lançamento (e aqui, se o lançamento é posteriormente homologado, é porque já ocorreu). Mais adiante, falando da homologação tácita, volta a expressar as ideias de homologação do “lançamento” e de extinção “definitiva” do crédito tributário.

Para compatibilizar os artigos 142 e 150 do Código, dessa forma, é necessário admitir-se que no sistema tributário brasileiro o *lançamento* é atividade privativa da autoridade tributária (artigo 142), porém não é a única forma de constituição do crédito tributário, podendo esta ser realizada também pelo sujeito passivo. Aliás, essa hipótese atualmente é a mais comum, haja vista a enorme quantidade de fatos geradores ocorridos a cada dia, o que tornaria inviável o lançamento de todos os créditos tributários daí decorrentes.

Retornemos à crítica de Alberto Xavier anteriormente exposta e analisemos os dispositivos legais citados por ele, além do artigo 142 do CTN.

O artigo 201 do CTN apenas explicita que a dívida ativa tributária é proveniente de *crédito dessa natureza*, ou seja, de crédito tributário, não impondo óbice a que este seja constituído pelo contribuinte. Da mesma forma o §3º do artigo 2º da Lei nº 6.830/80, ao determinar que a inscrição se constitui no ato de controle administrativo da legalidade e será

⁶ Alfredo Augusto BECKER, *Teoria geral do direito tributário*, p. 382.

feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do *crédito*.

Quanto ao artigo 147 do CTN, ressalte-se que se trata da disciplina do chamado lançamento por declaração, em que, nesses casos sim, a declaração do contribuinte apenas apresenta à autoridade administrativa elementos fáticos que permitem o lançamento de ofício. Não se confunde, no entanto, com o “lançamento por homologação”.

Finalmente, o artigo 149, V, que determina a realização do lançamento de ofício quando se comprove omissão ou inexatidão por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo 150, está a dispor sobre o lançamento suplementar, na hipótese de o contribuinte não ter declarado ou ter declarado a menor o débito.

Paulo de Barros Carvalho entende ser possível a constituição do crédito tributário pelo sujeito passivo, e ressalta⁷:

... É fácil perceber que o chamado 'imposto declarado e não pago' consubstancia-se num documento veiculador de u'a norma individual e concreta, constituindo o fato jurídico e a respectiva obrigação tributária. (...).

Também Maria Rita Ferragut⁸:

Esse enunciado individual e concreto só não pode ser considerado lançamento por lhe faltar a participação do agente público competente, pressuposto à realização do ato. No entanto, submete-se ao mesmo regime jurídico que regula a arrecadação, a fiscalização e a extinção de tributos. Por isso, o termo 'lançamento por homologação' é equívoco.

(...)

Diante de todo o exposto, insistimos: não pretendemos reconhecer a imprescindibilidade do enunciado jurídico individual e concreto de constituição do crédito. O lançamento é prescindível para a fenomenologia da incidência tributária, ao passo que um enunciado individual e concreto (expedido pelo Fisco ou pelo particular) não o é.”

Abrindo-se parênteses no raciocínio, é mister esclarecer que declaração não pode ser tomada como confissão de dívida, o que encontra óbice intransponível no princípio constitucional da estrita legalidade em matéria tributária. Isso porque, ainda que “confessado” eventual saldo a pagar pelo próprio interessado, o sujeito ativo da obrigação tributária não

⁷ Paulo de Barros CARVALHO, *Curso de direito tributário*, p. 427-430. O trecho transcrito encontra-se na página 430.

⁸ Maria Rita FERRAGUT, *Crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento tributário*, p. 321.

pode, em hipótese alguma, cobrar valor diferente daquele previsto em lei. Como diz Roque Antonio Carrazza, “inexiste o dever de pagar tributo que não tenha brotado de lei ordinária, já que somente por causa dela é que ele nasce e é exigível.”⁹

Partindo das premissas assentadas acima, podemos então afirmar que, mesmo no caso de o crédito tributário ser declarado com vinculação a uma compensação, ou com indicação de suspensão da exigibilidade por ação judicial (ou seja, com “saldo a pagar” zerado), ainda assim, o crédito terá sido constituído.

A extinção do crédito tributário indicada na declaração aponta para um momento logicamente posterior à sua constituição, assim como a suspensão da exigibilidade pressupõe que o crédito tributário exista, ou seja, que tenha sido constituído.

Em suma: a declaração constitui o crédito tributário, *porém não por ser uma confissão de dívida*, mas por introduzir no ordenamento a norma individual e concreta que vincula sujeitos ativo e passivo numa relação jurídica tributária.

⁹Roque Antonio CARRAZZA, *Curso de direito constitucional tributário*, p. 214.

3. O processo administrativo fiscal para exigência de débitos declarados

3.1. A impugnação do ato de cobrança e o litígio acerca de débitos declarados

Uma vez constituído o crédito tributário pelo sujeito passivo, ou seja, uma vez posta no sistema a norma individual e concreta que veicula a obrigação tributária, o sujeito ativo da relação jurídica tributária estará em posição de exigir a prestação do sujeito passivo.

Para isso, deve a administração tributária intimá-lo para pagar o valor devido, sob pena de encaminhamento para inscrição em dívida ativa. Temos aí, então, um ato administrativo que, embora não seja de lançamento, é impugnável pelo sujeito passivo, com base no direito constitucional de petição (inciso XXXIV do artigo 5º da CF/88); apresentando os devidos argumentos embasados em prova, tem ele o direito de requerer que se deixe de cobrar aquele valor, ou que se cobre valor menor, em determinadas situações.

Imaginemos que o contribuinte, intimado pela autoridade a efetuar o pagamento de tributo tal qual declarado, manifesta-se no sentido de ter cometido erro de fato (em um exemplo simplório, tomou o faturamento de um mês pelo do mês anterior, que era maior, acabando por dimensionar incorretamente o fato gerador e aplicar a alíquota prevista em lei sobre uma base de cálculo que não corresponde à realidade do evento ocorrido), ou mesmo erro de direito (figuremos um caso em que o contribuinte tenha classificado incorretamente o produto que industrializa, com isso aplicando uma alíquota de IPI maior que a devida).¹⁰

Tem-se configurada aí uma lide, ou seja, uma pretensão de cobrança, por parte do sujeito ativo, do crédito tributário tal qual declarado, que encontra resistência por parte do sujeito passivo.

Pode também acontecer que, em momento posterior à constituição do crédito tributário pela declaração, outra norma individual e concreta venha a extingui-la ou modificá-la, ou ainda a afetar aspectos referentes à exigibilidade do crédito tributário.

É o que se dá, por exemplo, no caso de uma decisão judicial que declare inexistente a relação jurídico-tributária entre o sujeito ativo e o sujeito passivo (por exemplo, por considerar inconstitucional a Regra Matriz de Incidência Tributária - RMIT, norma geral e abstrata).

¹⁰ Poder-se-ia dizer que, nessas hipóteses, caberia ao contribuinte simplesmente retificar sua declaração. De fato, essa possibilidade existe, porém apenas até que o fisco comece a tomar as providências necessárias à cobrança do crédito tributário. Uma vez iniciado o procedimento administrativo de cobrança do crédito tributário, no entanto, a retificação da declaração torna-se impossível, já que a intimação para pagar retira a espontaneidade do sujeito passivo, que fica assim impedido de retificar, por conta própria, a declaração anteriormente apresentada.

Também assim quando a decisão judicial atinge algum dos elementos da RMIT (por exemplo, a base de cálculo, desconsiderando determinadas receitas). Nesses casos, é comum argumentar-se pela necessidade de lançamento de ofício de acordo com a nova regra.

Não é essa a melhor solução¹¹. O que há, na realidade, é uma norma individual e concreta, autorizada pelo ordenamento jurídico, incidindo sobre outra e modificando-a. Esse o entendimento de Luiz Fernando Mussolini Júnior¹²:

1.2. A partir da premissa de que as relações jurídicas (entre elas as tributárias) nascem com a injeção no sistema do direito positivo de enunciados lingüísticos, qualificados pela presença da chamada síntese deôntica, concretizada e não meramente referida, posta (para o caso) na posição sintática do conseqüente da dita norma individual e concreta expedida pelo Poder Público (ou pelo sujeito passivo, quando a ele cometida essa incumbência), não se pode negar que as possíveis modificações sobre tais liames, bem ainda que a sua extinção, igual e necessariamente serão feitas por meios de outros enunciados de linguagem.

O autor dá um exemplo de tributo constituído *ex officio*, que venha a ser impugnado pelo contribuinte, e mantido em primeira instância administrativa; objeto de recurso, acatado parcialmente e reduzindo a pretensão fiscal; e, após, ajuizada ação anulatória de débito fiscal, com resultado favorável ao contribuinte, e conclui¹³:

1.7. Em face da situação simulada, o que aconteceu, em verdade, foi uma sucessão de enunciados lingüísticos, confirmatório, modificativo e extintivo, prolatados de conformidade com o sistema de direito posto, primeiro pelas autoridades da esfera administrativa e, depois, pelo Poder Judiciário.

É situação muito comum no cotidiano da administração tributária, por exemplo, a declaração, pelo sujeito passivo, de que o crédito tributário está com a exigibilidade suspensa por determinada ação judicial (de natureza declaratória) que, ao final, tem provimento parcial. Ora, nesse caso a ação declaratória produzirá efeito parcialmente desconstitutivo do crédito tributário, que, porém, se manterá exigível na parcela não atingida pela decisão.

Aparece então a necessidade de a autoridade fiscal adotar procedimento para, interpretando a decisão judicial, emitir um ato administrativo que virá a reconhecer a modificação do crédito tributário anteriormente constituído pelo contribuinte, determinando a

¹¹ O raciocínio não se aplica, é claro, se o fisco pretende exigir valor maior do que o declarado; nesse caso, deverá necessariamente proceder ao lançamento suplementar, nos termos do artigo 149, V do CTN.

¹² Luiz Fernando MUSSOLINI JÚNIOR, *Extinção da obrigação tributária: processo administrativo e judicial*, p. 407.

¹³ *Ibid.*, p. 408-409.

cobrança da parcela remanescente, sem que isso seja equivalente ao lançamento. O contribuinte pode discordar, no entanto, da interpretação da decisão judicial adotada pela autoridade administrativa, e aí estará instaurado o litígio.

Ainda numa outra hipótese, suponhamos uma lei que vem a instituir uma remissão parcial, após o crédito tributário ter sido declarado pelo sujeito passivo. O fisco, nessa situação, deve interpretar a lei e aplicá-la ao caso concreto, o que resultará na modificação do valor declarado. Novamente, podem ocorrer divergências de interpretação entre fisco e contribuinte, desta vez em relação à aplicação da norma geral e abstrata ao caso concreto.

Falando sobre a diferença entre o procedimento administrativo do lançamento e o processo administrativo que se instaura com a impugnação pelo sujeito passivo, Alberto Xavier conclui que procedimento e processo não se confundem, sendo realidades autônomas entre si¹⁴, por serem distintos o seu objeto, os seus órgãos de decisão, as suas partes e os seus tipos de decisão:

Objeto do procedimento administrativo de lançamento é o fato tributário, cuja comprovação se pretende, em ordem à aplicação da lei ao caso concreto; ao invés, *objeto* do processo administrativo tributário é, não o fato tributário, mas o *ato administrativo primário* de lançamento já praticado e cuja revisão se pretende.

Baseados nessa ideia, podemos concluir que a oportunidade de acesso ao processo administrativo independe do procedimento pelo qual foi constituído e cobrado o crédito tributário.

Em face das situações acima apontadas, a autoridade que exerce a função ativa¹⁵ terá emitido um ato primário¹⁶, com o qual o sujeito passivo pode não concordar. A pretensão de cobrança por parte do sujeito ativo encontra resistência por parte do sujeito passivo da relação jurídica tributária, e, com isso, tem-se instaurada uma lide¹⁷.

Instaurada a lide, temos por obrigatória a disponibilização ao sujeito passivo do

¹⁴ Alberto XAVIER, *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*, p. 117-118. O trecho transcrito encontra-se na página 118.

¹⁵ Cf. Lídia Maria Lopes Rodrigues RIBAS, *Processo administrativo tributário*, p.119: “A Administração Pública, como definido anteriormente, desenvolve atividades em diferentes funções – *ativa*, aquela que tem por objeto a atuação concreta da vontade do Estado, descrita abstratamente na lei; e *judicante*, cujo objeto é solucionar as controvérsias com os administrados em razão do funcionamento da Administração ativa.”

¹⁶ Cf. Alberto XAVIER, *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*, p. 37.

¹⁷ Cf. Alberto XAVIER, *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*, p. 16: “O ato de iniciativa do administrado que instaura o próprio litígio e que é o ato propulsor do 'processo administrativo' é um ato de reação contra o ato administrativo primário, praticado ao abrigo da garantia de petição aos Poderes Públicos *em defesa de direitos* ou *contra ilegalidade ou abuso de poder* – garantia esta que a Constituição não qualifica como 'recurso' e que tem assento no art. 5º, inciso XXXIV, alínea a) e não no art. 5º, inciso LV da Constituição.”

processo administrativo fiscal para que veja apreciados seus argumentos, como veremos a seguir.

3.2. O processo administrativo como garantia fundamental

A Constituição Federal garante, em seu artigo 5º, que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” (inciso LIV), assegura a todos o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder (inciso XXXIV), e ainda que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes” (inciso LV).

Nas palavras de Cintra, Grinover e Dinamarco, a tutela constitucional do processo engloba não só o direito de acesso à justiça (direito de ação e de defesa) mas também as garantias do devido processo legal, que os autores identificam como “direito ao processo”¹⁸.

Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, discorrendo sobre a cláusula do devido processo legal, refere-se à obrigatoriedade do Poder Público de “atuar mediante processo em determinadas situações”¹⁹

Numa primeira aproximação sobre o tema, podemos então dizer que a cláusula do devido processo legal garante o “direito ao processo”, ou seja, a sua obrigatoriedade, quando se tratar de medida tendente à privação da liberdade ou dos bens do cidadão, aplicável certamente, à exigência de tributos, pelo fato de essa atividade estatal retirar parcela do patrimônio do contribuinte em favor do Estado.

A referência que faz a Constituição aos “litigantes” em processo administrativo, assegurando-lhes a ampla defesa e o contraditório, por outro lado, permite afirmar que, no âmbito administrativo, a solução de controvérsias entre administração e administrado (configurada numa *lide*, ou seja, numa pretensão a que se resiste) deve, necessariamente, ser solucionada por meio de processo²⁰. Dessa forma, indubitável que o acesso ao processo administrativo se configura como direito fundamental do cidadão²¹, não podendo ser limitado, seja por emenda constitucional (trata-se de cláusula pétrea), muito menos por legislação complementar ou ordinária.

¹⁸ Antonio Carlos de Araújo CINTRA; Ada Pellegrini GRINOVER; Cândido Rangel DINAMARCO, *Teoria Geral do Processo*, p. 80.

¹⁹ Lídia Maria Lopes Rodrigues RIBAS, *Processo administrativo tributário*, p.42.

²⁰ Antonio Carlos de Araújo CINTRA; Ada Pellegrini GRINOVER; Cândido Rangel DINAMARCO, *Teoria Geral do Processo*, p. 285.

²¹ Alberto XAVIER, *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*, p. 4.

Em largas linhas, podemos conceber o processo como um instrumento para se alcançar um fim, mais especificamente, um procedimento regulado por lei que visa resolver uma controvérsia entre partes que se contrapõem, caracterizada por um conflito de interesses e pelo binômio pretensão-resistência, sendo que no processo administrativo o julgamento compete à própria Administração²².

José Roberto dos Santos Bedaque²³ vê o processo como uma técnica, utilizada para o fim de solucionar controvérsias, e importante como garantia da segurança jurídica:

Por isso, a observância da técnica tem essa finalidade específica: garantir que os interessados na atividade jurisdicional possam dispor de instrumento adequado e seguro, cuja utilização lhes proporcione a solução justa para a situação de direito material trazida à apreciação da função jurisdicional. A técnica processual está, portanto, a serviço de um fim. Por isso, o processo deve ser concebido como instrumento de realização de direitos.

Para Egon Bockmann Moreira²⁴, o processo administrativo “significa meio ativo do exercício e garantia de direitos dos particulares, que têm condições de participar e controlar a seqüência predefinida de atos anteriores ao provimento final”, dando oportunidade aos administrados de tomar parte da decisão administrativa, “na constante busca da concretização excelente do interesse público”.

O mesmo autor, mais adiante²⁵, define os requisitos que entende inerentes à cláusula constitucional do devido processo legal, no sentido de que “não poderá haver aviltamento, ataque ou supressão desses dois direitos [à liberdade e aos bens] sem *processo*, que deverá ser *adequadamente desenvolvido*, tal como *predefinido em lei*”, e conclui que “o princípio do devido processo legal é princípio universal do processo administrativo, contemplando seus ângulos processual e substantivo” e que “em todas as ocasiões em que, direta ou indiretamente, restringem-se os bens e/ou liberdade do particular o princípio do devido processo legal assegura submissão da Administração a prévios e conhecidos ritos processuais e observância de limitações substanciais.”²⁶

Inerentes ao devido processo legal, entre outras, são as garantias do contraditório

²² Alberto XAVIER, *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*, p. 5.

²³ José Roberto dos Santos BEDAQUE, *Efetividade do processo e técnica processual*, p. 41-42. Nessa obra, o autor dá ênfase à instrumentalidade do processo, ou seja, à ideia de que a formalidade é necessária para garantir a segurança jurídica das partes, porém não deve levar a extremos em que acaba por inviabilizar a própria finalidade do processo, qual seja, a resolução da controvérsia.

²⁴ Egon Bockmann MOREIRA, *Processo administrativo: princípios constitucionais e a Lei 9.784/1999*, p. 65.

²⁵ *Ibid.*, p. 277.

²⁶ *Ibid.*, p. 365.

e da ampla defesa.

Os dois conceitos, ainda que estreitamente relacionados, não se confundem. Conforme nos ensina Alberto Xavier, a ampla defesa diz respeito a um direito de audiência, ou direito à oportunidade de ser ouvido²⁷, enquanto o contraditório, sendo instrumental à ampla defesa, refere-se ao modo de exercê-la, revelando tanto o aspecto da paridade de armas entre as partes quanto o caráter dialético do procedimento²⁸.

O que se pode concluir, portanto, é que o acesso ao processo administrativo, aí incluído o tributário, é garantia fundamental do cidadão no Estado Democrático de Direito, à luz da nossa Constituição, mais do que meramente um meio de controle da legalidade dos próprios atos pela administração²⁹.

Pode-se mesmo dizer que o controle de legalidade no âmbito da exigência de tributos deve, necessariamente, se dar por meio de processo, ou seja, de forma “jurisdicionalizada”, como afirma Alberto Xavier³⁰:

“O conceito de processo administrativo exprime a idéia de que os mecanismos de controle da legalidade dos atos administrativos devem obedecer a um *princípio de jurisdicionalização*, ou seja, ao modelo de processo que se desenvolve nos tribunais, ressalvadas as especificidades decorrentes seja da natureza indisponível dos direitos em presença, seja da natureza não independente do órgão de julgamento, integrado na Administração.”

Assim, sempre que houver controvérsia a respeito do valor a ser cobrado a título de tributo, revela-se obrigatório abrir a possibilidade de acesso à via do processo administrativo fiscal ao sujeito passivo, ainda que o crédito tributário tenha sido constituído pelo próprio sujeito passivo, por meio de declaração.³¹

3.3. O processo administrativo tributário e o princípio da eficiência administrativa

O processo administrativo fiscal, desenvolvido em contraditório, além de ser,

²⁷ Alberto XAVIER, *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*, p. 8.

²⁸ *Ibid.*, p. 10.

²⁹ Sobre a impugnação como garantia da legalidade (da Administração) ou garantia do particular, e a função objetiva ou subjetiva do processo administrativo, cf. Alberto XAVIER, *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*, p. 155

³⁰ Alberto XAVIER, *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*, p. 3.

³¹ Nesse sentido, entendemos inconstitucional a limitação do acesso à discussão dos débitos informados em DCOMP e cuja compensação foi considerada não declarada pela autoridade fiscal, como faz a Medida Provisória nº 449/2008.

como fartamente demonstrado, um imperativo constitucional, evita inscrições em dívida ativa e ajuizamento de ações de execução que poderão se revelar indevidas, o que aumenta a eficiência da arrecadação de tributos e diminui a possibilidade de ocorrerem maiores prejuízos, tanto para o fisco (que deixará de pagar ônus da sucumbência na execução indevida), como para o contribuinte, que não precisará se submeter ao processo de execução, com todos os inconvenientes que isso lhe acarreta³².

Ressalte-se, ainda, que o processo administrativo, como meio alternativo de solução de controvérsias, além de desafogar o já tão sobrecarregado Poder Judiciário, comporta diversas outras vantagens, não só para o contribuinte, como também para o Estado.

De início, salientamos sua celeridade, de maneira a restar dirimida a controvérsia em um tempo razoável, com o que o interesse de arrecadar o mais rapidamente possível, por parte do fisco, conjuga-se ao interesse da segurança jurídica do contribuinte, que não ficará anos a fio à espera de uma decisão.

Temos, por outro lado, um julgamento mais especializado, já que os julgadores possuem conhecimentos técnicos aprofundados, não só em relação às questões jurídicas, mas também aos demais aspectos atinentes à tributação, como questões contábeis, por exemplo. Nas palavras precisas de Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas³³:

Os órgãos julgadores administrativos fiscais caracterizam-se por sua especialização técnica e têm melhores elementos para apreciação de situações de fato e dados técnicos para o pleno conhecimento da situação objeto do conflito.

O acatamento dessas decisões administrativas fiscais por parte dos contribuintes é fruto de uma aceitação voluntária, mas influenciada pela credibilidade no exercício da função judicante desenvolvida por esses órgãos, por meio dos quais os contribuintes têm comprovado as mesmas possibilidades de êxito e idênticas garantias de imparcialidade que no âmbito judicial.

À maior precisão técnica das decisões proferidas pelos órgãos julgadores administrativos, acrescente-se a participação de representantes dos contribuintes no órgão julgador de 2ª instância administrativa, e teremos uma decisão que tende a ter um elevado

³² A Portaria Conjunta SRF/PGFN nº 1, de 1999, determina que, após a inscrição do crédito tributário em Dívida Ativa da União, se, intimado a pagar, o sujeito passivo alegar causas extintivas ou suspensivas da exigibilidade do crédito tributário anteriores à inscrição, ou ainda a ocorrência de erro de fato, deverá ele apresentar a devida comprovação à Receita Federal, para que esta, se for o caso, solicite a baixa da inscrição (nada fala, porém, da possibilidade de discussão do débito por meio de processo). Ora, a própria inscrição em dívida ativa e a movimentação da Procuradoria da Fazenda Nacional seria evitada caso houvesse sido oportunizado o contraditório ao contribuinte, anteriormente à inscrição, como defendemos.

³³ Lídia Maria Lopes Rodrigues RIBAS, *Processo administrativo tributário*, p. 180.

grau de aceitação por parte do sujeito passivo, ou seja, um elevado grau de legitimação.

Assim, além de direito fundamental do cidadão, o processo administrativo deve ser visto como um instrumento colocado à disposição da própria administração para realizar o princípio da eficiência administrativa (artigo 37, *caput*, da CF/88).

4. O rito aplicável na esfera federal

4.1. A aplicação do Decreto nº 70.235/72

A administração tributária sempre tendeu a interpretar restritivamente as hipóteses de cabimento de impugnação e recurso voluntário, nos termos do Decreto nº 70.235/72 (PAF), para abarcar apenas os casos de processos administrativos em que se discute o próprio lançamento de ofício, deixando de fora os casos de litígio em torno de valores declarados em DCTF³⁴.

Ao longo do tempo, outras hipóteses de cabimento da aplicação do PAF foram sendo previstas em lei, como é o caso das manifestações de inconformidade contra decisão que não homologa a compensação declarada em DCOMP, da suspensão de imunidade/isenção, exclusão do Simples/Super Simples, entre outros, o que veio a reforçar aquela interpretação restritiva da administração, no sentido de que, para abranger outros casos diversos do lançamento de ofício, faz-se necessária previsão expressa em lei.

Assim, nos casos de exigência de débitos declarados, mesmo quando surge litígio entre a administração e o contribuinte, as instâncias julgadoras administrativas costumam desconhecer dos eventuais recursos, argumentando pela não aplicação do PAF e, portanto, pela sua incompetência para julgar.

O Conselho de Contribuintes (hoje Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme Medida Provisória nº 449/2008) firmou entendimento de que, tendo sido os débitos declarados, é incabível a impugnação e a instauração de processo administrativo fiscal, nos termos do Decreto nº 70.235/72, falecendo-lhe, e às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, competência para apreciação da irresignação do sujeito passivo contra as chamadas “cartas de cobrança”.³⁵

Não nos parece correta essa orientação.

O Decreto nº 70.235/72, como determina seu art. 1º, trata de regular o processo administrativo “de determinação e exigência dos créditos tributários da União”, além do processo de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal.

Qual o alcance do termo “determinação e exigência”, bem como em que sentido o decreto emprega o termo “créditos tributários”?

³⁴ Cf. Marcos Vinicius NEDER e Maria Teresa Martinez LÓPEZ, *Processo administrativo fiscal federal comentado*, p. 206.

³⁵ Confira-se recente decisão da 4ª Câmara do 2º Conselho (Sessão de 18.10.2007 - Acórdão 204-02853), em que se discutia a aplicação do benefício fiscal do artigo 17 da Lei nº 9.779/99.

O Código Tributário Nacional, no seu artigo 142, define o lançamento como o “procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”. Numa leitura apressada, pode parecer que, ao se referir a “determinação e exigência do crédito tributário”, o PAF diz respeito justamente ao lançamento pela autoridade administrativa.

Não é assim, entretanto.

Como vimos, a atividade executada pelo particular na constituição do crédito tributário não difere, essencialmente, da atividade exercida pela autoridade administrativa. Nesse sentido, “determinação e exigência” devem ser entendidos em sentido mais amplo, alcançando a “determinação” do valor devido, ainda que pelo próprio sujeito passivo, e sua exigência por parte do sujeito ativo.

O fato de o PAF regular também o procedimento do lançamento em nada contraria tal afirmativa. E em nenhum momento aquela legislação se refere a “crédito tributário” como sendo apenas aquele constituído pelo lançamento.

Além disso, ao discutir a exigência de um crédito tributário que fora anteriormente por ele mesmo declarado, o sujeito passivo leva ao conhecimento das autoridades julgadoras exatamente as mesmas questões que seriam levadas caso o crédito houvesse sido constituído pela autoridade fiscal (com exceção, é claro, de aspectos formais do lançamento ou de possível decadência do direito da administração de efetuar o lançamento) – no fim, trata-se da mesma forma de verificação acerca da legalidade da tributação, que deve ser realizada em contraditório.

Mas não é só isso. A própria legislação em vigor permite afirmar que o PAF é aplicável aos casos de tributos declarados.

Tomemos a Lei nº 8.748/1993, que criou as Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ). Ali se estabelece que esses órgãos são competentes para o “julgamento de processos relativos a tributos e contribuições federais administrados pela Secretaria da Receita Federal”. Vê-se daí que, ao se referir a “processos relativos” a tributos, a lei dá uma abrangência bastante ampla à competência das DRJ, ou seja, quaisquer processos que envolvam crédito tributário estarão aí contidos.

De qualquer forma, cremos que essa controvérsia restou superada pela edição da Medida Provisória nº 449/2008, que deu nova redação ao artigo 25 do Decreto nº 70.235/72, que ficou com o seguinte teor: “O julgamento de processos sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil compete: ...”.

O termo “processos sobre a aplicação da legislação referente a tributos” certamente não limita a discussão apenas ao lançamento de ofício, alcançando, sem dúvida nenhuma, os débitos declarados.

4.2. A aplicação da Lei nº 9.784/99

Uma decisão interessante da 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes (sessão de 25.01.2006 - Acórdão 107-08411) abordou a inaplicabilidade do PAF para hipóteses *diversas da discussão do próprio lançamento*, desta vez julgando caso em que se discutia o benefício previsto no artigo 11 da Medida Provisória nº 38/2002, em relação a crédito tributário lançado de ofício e que anteriormente já fora objeto de decisão final em sede administrativa:

- NORMAS PROCESSUAIS - INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE UTILIZAÇÃO DE NORMAS DE CARÁTER EXONERATIVO - O Decreto 70. 235/72 segue rito processual distinto da regra geral de tramitação das petições dirigidas à União, atualmente estabelecida no artigo 56 da Lei nº 9.784/99. Carece competência a este Conselho para apreciar procedimento que envolve o reconhecimento do benefício previsto no art. 11 da MP nº 38/2002 não previsto nem no Decreto nº 70.235/72, tampouco no art. 25 do Regimento Interno desse Conselho (Portaria MF nº 55/98). Portanto, o inconformismo do contribuinte com o indeferimento do seu pedido deve ser tratado no âmbito dos recursos hierárquicos previstos na Lei nº 9.784/99. Recurso não conhecido.

Nesse caso, o órgão julgador de 2ª instância expressou seu entendimento de que caberia a apreciação da irresignação do contribuinte nos moldes previstos na Lei nº 9.784/99, ou seja, no âmbito do recurso hierárquico. Apesar de não ter tratado especificamente da legislação aplicável à discussão de débitos declarados, a decisão é bastante clara quanto à interpretação restritiva que dá à aplicação do Decreto nº 70.235/72.

Transcreveremos trecho do voto do relator, que, embora longo, é bastante elucidativo, e sobre o qual, em seguida, faremos comentários:

“Em que pese ter o órgão julgador *a quo* entendido dispor de competência para o exame da matéria, cumpre lembrar que o Decreto nº 70.235/72 regula o contencioso administrativo federal, mas se aplicando apenas aos processos de exigência de créditos tributários e de consulta no âmbito federal, conforme se verifica em seu artigo 1º, *verbis*: Art. 1º

Este Decreto rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal.

O rito especial definido pelo Decreto nº 70.235/72 decorre, sobretudo, da necessidade de especialização dos julgadores administrativos no trato de determinadas lides de natureza fiscal, para cuja solução envolve o conhecimento de matérias de certa complexidade, não só jurídicas, mas também relacionadas com outras ciências sociais, tais como: Contabilidade e Economia. A Administração optou, então, por atribuir competência de julgamento a órgãos administrativos especializados, Delegacias da Receita Federal de Julgamento e Conselhos de Contribuintes, que, embora fora da linha hierárquica das autoridades administrativas que proferiram o ato de lançamento são incumbidos de solucionar os litígios gerados a partir da provocação do sujeito passivo.

Assim, constata-se que o Decreto segue rito processual distinto da regra geral de tramitação das petições dirigidas à União, atualmente estabelecida no artigo 56 da Lei nº 9.784/99, a saber: “o recurso será dirigido à autoridade que proferiu a decisão, a qual, se não reconsiderar no prazo de cinco dias, o encaminhará à autoridade superior”. Daí, pode-se diferenciar os processos que seguem o rito especial do Decreto nº 70.235/72, e aqueles que seguem a regra geral prevista na Lei nº 9.784/99. Incluem-se, neste segundo grupo, por exemplo, os processos fiscais relacionados a pedidos em geral (v.g., parcelamento de débitos, de registro especial na área de IPI) que são apreciados, primeiramente, pelos Delegados ou Inspectores da Receita Federal e os recursos interpostos dessas decisões pelos Superintendentes da respectiva região fiscal. Tratando-se de exceção à regra geral, a aplicação do rito previsto no Decreto nº 70.235/72 está condicionada à expressa previsão na norma processual administrativa. O procedimento que envolve o reconhecimento do benefício previsto no art. 11 da MP nº 38/2002 não está previsto nem no Decreto nº 70.235/72, tampouco no Regimento Interno desse Conselho (Portaria MF nº 55/98). Resta, portanto, a obediência ao procedimento geral previsto para petições dos contribuintes ao Poder Público insculpido no art. 56 da Lei nº 9.784/99 anteriormente mencionado.

Registre-se, por oportuno, que o artigo 151 do Código Tributário Nacional só prevê a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em presença de reclamações e recursos contra lançamentos fiscais. Como não há previsão legal que autorize a suspensão da exigência, o trâmite do processo de apreciação do pedido de anistia mencionado não autoriza a suspensão da exigência do crédito tributário pela Fazenda Nacional.

(...).”

Nós já vimos que a legislação em vigor não limita a aplicação do PAF à discussão de créditos tributários constituídos pela autoridade fiscal. Mas vamos além, para demonstrar a

inadequação de se tomar a Lei nº 9.784/99 (Lei Geral do Processo Administrativo Federal-LGPAF) como fonte primária da regulação do processo administrativo tributário.

O processo administrativo para a discussão de exigências tributárias tem peculiaridades que não se compaginam com o rito genérico estabelecido na LGPAF, ainda que esta lei deva, necessariamente, ser aplicada de forma subsidiária ao PAF, especialmente no que diz respeito aos princípios nela contidos³⁶.

O mais importante óbice à aplicação daquela lei ao processo administrativo tributário tem a ver com a natureza dos órgãos julgadores do litígio, uma vez que nela se prevê a utilização do recurso hierárquico clássico, ou seja, aquele dirigido à autoridade administrativa superior hierarquicamente à que proferiu a decisão.

Ora, o processo administrativo fiscal já evoluiu bastante no sentido de separar o órgão julgante do órgão da administração ativa, contra cuja pretensão se insurge o contribuinte. Com isso, privilegia-se a imparcialidade do órgão julgador, necessária para que o processo se desenvolva em verdadeiro contraditório, como processo de partes.

Lídia M. L. Rodrigues Ribas entende o controle exercido no processo administrativo fiscal como sendo de natureza para-hierárquica, no sentido de que os órgãos julgadores, embora vinculados à administração, não estão submetidos, tecnicamente, ao controle hierárquico da administração ativa, que dirigiu por primeiro a exigência ao contribuinte, garantindo-se com isso algum grau de imparcialidade ao julgar³⁷.

Alberto Xavier vê o processo administrativo fiscal como um “processo impugnatório de anulação”, uma forma avançada do recurso hierárquico clássico³⁸.

Vejamos o que ele nos fala a respeito da chamada “imparcialidade orgânica”:

Com efeito, a construção do processo administrativo tributário como um processo de uma *única parte* (o particular), em que a Administração ocuparia o mero papel de 'autoridade recorrida', inspirada na tradição do antigo contencioso administrativo francês, se pode explicar o funcionamento do recurso hierárquico, é inadequada para compreender um recurso contencioso tendo por base um litígio.

Na verdade, a administração ativa ocupa, em face de um órgão julgante, dotado de imparcialidade orgânica, posição de parte em sentido material e em sentido formal, simétrica à do impugnante, como aliás resulta de institutos só concebíveis em processos de partes, como a representação da União por procuradores da Fazenda Pública (e a representação do Estado de

³⁶ Cf. Marcos Vinicius NEDER e Maria Teresa Martinez LÓPEZ, *Processo administrativo fiscal federal comentado*, p. 27-28, nota 16.

³⁷ Cf. Lídia Maria Lopes Rodrigues RIBAS, *Processo administrativo tributário*, p. 116.

³⁸ Alberto XAVIER, *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*, p. 27.

São Paulo pela Representação Fiscal), bem como o recurso 'ex officio' das decisões desfavoráveis ao Fisco.

O que acaba de se afirmar é válido para o processo administrativo tributário federal no seu conjunto, pois o modelo em causa opera de pleno na segunda instância que se desenvolve perante os Conselhos de Contribuintes, dotados de imparcialidade orgânica de segundo grau. (...) A primeira instância parece, pois, dever ainda ser concebida nos moldes de um recurso hierárquico impróprio, num processo de *uma só parte* e em que a Administração fiscal ativa, o órgão de lançamento, assume a posição de simples *autoridade recorrida*.

O processo administrativo tributário, visto no seu conjunto, é, pois, um processo de partes que se desenrola de harmonia com o princípio do contraditório.³⁹

O outro aspecto a ser ressaltado quanto à Lei nº 9.784/99 é que ela prevê, como regra geral, que o recurso administrativo seja recebido apenas no seu efeito devolutivo, sendo a concessão de efeito suspensivo uma exceção, a juízo da autoridade recorrida ou da que lhe é superior hierarquicamente, havendo o que a lei chama de “justo receio de prejuízo de difícil ou incerta reparação” decorrente da decisão contra a qual se recorre.

Embora necessariamente motivada, esse tipo de decisão não deixa de ter certa medida de discricionariedade.

O CTN, no entanto, no único ponto em que se refere ao processo administrativo tributário, determina que as reclamações e os recursos terão o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário, ou seja, há uma suspensão *ex lege*.

E isso se mostra totalmente adequado, tanto para o contribuinte, que não se submeterá à execução forçada de um crédito ainda em litígio, como também para a administração fiscal, na medida em que a suspensão da exigibilidade impedirá o ajuizamento de ação de execução que, ao final, poderá se mostrar sem fundamento, por uma decisão da própria administração.

É de se concluir, portanto, pela inadequação da utilização da Lei nº 9.784/99 como aquela que contém o rito do processo administrativo que discute débitos declarados pelo sujeito passivo.

Sua aplicação subsidiária, outrossim, revela-se como um avanço e mesmo uma obrigação, especialmente no que se refere aos princípios informadores do processo administrativo, nela explicitados, que devem ser levados em conta quando da interpretação da legislação específica (o PAF).

³⁹ Alberto XAVIER, *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*, p. 132-133.

Conclusões

De todo o exposto ao longo dessa monografia, podemos chegar às seguintes conclusões:

1. A declaração prestada pelo sujeito passivo, por meio da qual, apurado o valor devido do tributo, introduz-se no sistema jurídico uma norma individual e concreta que veicula a relação jurídica tributária, é meio de constituição do crédito tributário.

2. A cobrança de valores declarados pelo sujeito passivo pode dar ensejo a litígio entre sujeito ativo e sujeito passivo.

3. O acesso ao processo administrativo fiscal, desenvolvido em contraditório e com a garantia de ampla defesa, é direito fundamental do contribuinte no caso de litígio com a administração tributária.

4. Nas hipóteses em que o crédito tributário tenha sido constituído pelo contribuinte e havendo divergências de entendimento quanto ao valor devido, torna-se indispensável que se coloque à disposição do sujeito passivo o processo administrativo fiscal.

5. Além de ser garantia fundamental do cidadão, o processo administrativo é instrumento para a realização do princípio da eficiência administrativa, pela sua economia, celeridade, tecnicidade e pela participação de representantes dos contribuintes nas decisões do órgão julgador.

6. A legislação aplicável à discussão de débitos declarados é o Decreto nº 70.235/72, sendo a Lei nº 9.784/99 utilizada de forma subsidiária, especialmente no que se refere aos princípios nela contidos, que devem informar a interpretação a ser dada à lei específica.

Bibliografia

1. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007.
2. BEDAQUE, José Roberto dos Santos. *Efetividade do processo e técnica processual*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
3. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 17. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2002.
4. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002.
5. CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria Geral do Processo*. 17. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001.
6. FERRAGUT, Maria Rita. *Crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento tributário*. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 307-333.
7. MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo administrativo: princípios constitucionais e a Lei 9.784/1999*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
8. MUSSOLINI JÚNIOR, Luiz Fernando. *Extinção da obrigação tributária: processo administrativo e judicial*. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 407-434.
9. NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.
10. RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Processo administrativo tributário*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2008
11. XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.