



# TRIBUNAIS ADMINISTRATIVOS – ALTERAÇÕES POSSÍVEIS SEM VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

*Maurício Pereira Faro*<sup>1</sup>

*Leandro Cara Artioli*<sup>2</sup>

## 1. Introdução e recorte do tema

Os últimos anos foram marcados por forte desaceleração econômica, com reflexos na arrecadação tributária nas esferas municipal, estadual e federal. Os dados estatísticos publicados recentemente demonstram que a quantidade de processos administrativos federais em trâmite na primeira e segunda instâncias administrativas manteve-se praticamente estável, isto é, sem redução dos estoques de processos.

O fluxo de informações por meio eletrônico (SPED fiscal e contábil) e o aumento de litigiosidade resultou, também, na

---

1. Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP Pós-Graduado em Direito Tributário pela PUC-SP/COGEAE. Professor no IBET. Advogado.

2. Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP Pós-Graduado em Direito Tributário pela PUC-SP/COGEAE. Professor no IBET. Advogado.

edição de atos normativos federais para criação de modelos instrumentais alternativos de cobrança do crédito tributário e, em tese, para solução dos conflitos de forma célere e eficiente.

No mesmo contexto, com a publicação da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, que revogou o Código de Processo Civil de 1973, foram enunciadas proposições normativas com o objetivo de aprimorar os procedimentos do processo judicial que o tornaram mais coerentes, racionais e, em linhas gerais, convergentes com os entendimentos dos Tribunais Superiores.

Considerando esse contexto, o presente trabalho tem como objetivo tratar de possíveis alterações do procedimento utilizado no processo administrativo tributário, com o objetivo de aprimorar, de forma eficiente, a solução de conflitos. Neste trabalho será utilizado o método indutivo, que abordará os dados empíricos divulgado Conselho Nacional de Justiça e Ministério da Economia para construção de sentido acerca dos modelos judicial e administrativo para solução de litígios tributários, as frentes de trabalho da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional buscando métodos alternativos para cobrança do crédito tributário dada a ineficiência do modelo atual para atender as demandas da sociedade, para concluir que as alterações no modelo administrativo são importantes para contribuir com a desjudicialização, racionalidade e eficiência do sistema jurídico.

## 2. Noções para classificação do objeto de estudo

Todo conhecimento é um redutor de dificuldades. Isso porque “reduzir as complexidades do objeto da experiência é uma necessidade inafastável para se obter o próprio conhecimento [...]”<sup>3</sup>. Explicando de uma forma mais analítica, “[...] o

---

3. A este propósito, resgatando a definição traçada por Alaôr Caffé Alves, em *Lógica: Pensamento Formal e Argumentação: Elementos para o Discurso Jurídico* (2000), Paulo de Barros Carvalho pondera que “[...] conhecer é representar-se um objeto. É a operação imanente pela qual um sujeito pensante representa um objeto. É o ato de tornar um objeto presente à percepção, à imaginação ou à inteligência de

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

conhecimento é a relação entre (i) o sujeito cognoscente, (ii) o objeto de estudo e (iii) a proposição que fala acerca do objeto de acordo com um método [...]”<sup>4</sup>.

Para se falar em possíveis alterações do procedimento para discussão do crédito tributário, é preciso recortá-lo e compreender sua dimensão a partir de determinados referenciais, conhecendo-o conforme o contexto em que está inserido.

Sobre os tipos de conhecimento é possível identificar três espécies de saber: 1º) saber de; 2º) saber como; 3º) saber que; sendo este último o que se pode chamar de conhecimento em sentido forte.<sup>5</sup>

O primeiro “saber”, o saber de, identifica informações rudimentares do mundo. São informações obtidas pelos sentidos do sujeito suficientes para separar os objetos em significados básicos do ser humano (bom e mau, leve e pesado). O saber como, é a dimensão pouco mais complexa do conhecimento humano, na qual o sujeito consegue obter conclusões de causa e efeito. O sujeito consegue, portanto, identificar a proposição condicional “se então”, o que significa compreender a terceira lei de Newton (ação e reação). Por fim, o saber que é conhecimento em seu sentido forte, através do qual se consegue utilizar a razão intelectual para atribuir lógica ao mundo.

Contudo, por mais que o sujeito tenha o máximo de contato com o objeto, fazendo associações lógicas e testando suas conclusões empiricamente, nunca o conhecerá em sua inteireza, pois todo conhecimento o é como tal dentro de um sistema de referência.

---

alguém... Esse processo cognitivo está fundado, portanto, em três elementos: a representação, o objeto representado e o sujeito que representa o referido objeto.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 7. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009a, p. 13).

4. MOUSSALLEM, Tárek Moysés. A lógica como técnica de análise do direito. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2014. v. 1 p. 159.

5. HEGENBERG, Leonidas. *Saber de e saber que: alicerces da racionalidade*. Petrópolis: Vozes, 2002.

Esse sistema de referência decorre da identificação das classificações automáticas feita pelo intelecto humano. Nessas classificações o ser humano identifica os elementos do mundo que constrói para si e, em um segundo momento, separa-os dos demais. O sistema cognitivo recorta os elementos que distinguem o objeto de outros, abstraindo somente aquilo que é relevante para que a língua possa proporcionar a comunicação humana. Simplifica-se o dado bruto numa forma de consciência, que se constrói através da linguagem.<sup>6</sup>

Em especial no discurso científico, diante da adoção de certos referenciais comuns, da adoção de uma base conceitual orientada e delimitadas certas categorias (método), tem-se um controle ainda maior sobre os conteúdos de significação da linguagem objeto<sup>7</sup>. Sem sistema de referência, não é possível nem mesmo atingir o conhecimento, ainda que considerado em sua natureza mais elementar:

É exatamente por se colocarem em um tipo de sistema de referência que os objetos adquirem significado, pois algo só é inteligível à medida que é conhecida sua posição em relação a outros elementos, tornando-se clara sua postura relativamente a um ou mais sistemas de referência.<sup>8</sup>

E isso porque alterando-se o modelo sobre o qual se funda uma determinada premissa, é possível alterar a pertinência de

---

6. O conhecimento, realidade e verdade são aspectos da língua:” As palavras que chegam até nós através dos sentidos vêm organizadas. São agrupadas em obediência a regras preestabelecidas, formando frases. Quando percebemos palavras, percebemos uma realidade ordenada, um cosmos. O conjunto de frases percebidas e perceptíveis chamamos de *língua* [...]”. (FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. São Paulo: Annablume, 2012, p. 49, grifo do autor).

7. “De um lado, como linguagem-objeto, temos determinada ordem jurídico-normativa, operando num ponto do tempo histórico e sobre dado espaço territorial; de outro, como metalinguagem descritiva, a Ciência do Direito em sentido estrito ou Dogmática Jurídica, voltada somente a compreender e relatar sua linguagem-objeto.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 7. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009a, p. 253).

8. TOMÉ, Fabiana del Padre. *A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 8.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

sua correlação com as demais proposições (premissas), de forma que uma verdade sob determinado modelo de referência pode ser falsa em outro. Quando se afirma algo como verdadeiro, “[...] faz-se mister que indiquemos o modelo dentro do qual a proposição se aloja, visto que será diferente a resposta dada, em função das premissas que desencadeiam o raciocínio [...]”<sup>9</sup>.

Em função dessas concepções, o tema será analisado a partir dos dados empíricos que denotam a litigiosidade do país, principalmente no âmbito do contencioso administrativo federal e do judiciário.

Com isso, será possível fazer considerações sobre as possíveis alterações no âmbito do processo administrativo tributário, com enfoque nos princípios constitucionais aplicáveis.

### **3. Dados Empíricos – Premissas utilizadas na abordagem do tema**

Atualmente no Brasil há basicamente dois modelos para discutir o crédito tributário: (i) judicial e (ii) administrativo. O modelo judicial contempla uma variedade de procedimentos antes da constituição do crédito tributário (ação declaratória, mandado de segurança e outros), e após o crédito constituído (ação anulatória, embargos à execução fiscal, exceção de pré-executividade e outros). Já o modelo administrativo abrange um conjunto de atos processuais realizados antes da constituição definitiva do crédito tributário, com suas particularidades próprias, pois cada ente federado possui legislação que disciplina seu procedimento.

Para fazer uma abordagem analítica do processo administrativo tributário e criar parâmetros de aprimoramento, é preciso analisar os resultados que o modelo judicial tem apresentado nos últimos anos, pois muito se discute sobre a eficiência desse microssistema processual para solução dos litígios.

---

9. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010b, p. 23.

Os dados empíricos publicados produzidos pelo Conselho Nacional de Justiça trazem informações relevantes sobre a atuação estatal envolvida na prestação jurisdicional.

A execução fiscal em 2017 compunha 39% do total de casos pendentes de análise no Poder Judiciário. No contexto de todos os processos executivos, 74% eram execuções fiscais com congestionamento de 91,7%<sup>10</sup> (indicador que determina o percentual de processos que tramitou durante um ano e que não foi baixado).

A título de comparação, o estudo do Conselho Nacional de Justiça demonstra que a cada cem processos de execução fiscal, apenas oito foram baixados em 2017. Em termos de execuções fiscais no Poder Judiciário, 85% das execuções fiscais estavam concentradas na Justiça Estadual, 14% na Justiça Federal e o restante dividido entre Justiças do Trabalho e Eleitoral<sup>11</sup>.

Segundo as informações divulgadas, desde 2009 crescem a quantidade de execuções fiscais pendentes de análise do Poder Judiciário, sendo que, hipoteticamente, se não fossem distribuídas mais execuções fiscais, seriam necessários 11 anos para liquidar o acervo existente.

Sem dúvida as execuções fiscais impactam significativamente a morosidade do Poder Judiciário. Os índices de congestionamento bruto de processos do Poder Judiciário, entre 2009 e 2017, ficaram em torno de 70%. O congestionamento das execuções fiscais é muito superior, com média de 90%. Se as execuções fiscais fossem desconsideradas das estatísticas de 2017, o congestionamento do Poder Judiciário seria reduzido para 63%.

A cobrança da dívida ativa acumula-se a cada ano no acervo do judiciário, impactando diretamente na arrecadação dos entes federados, que se utilizam de outras formas para a satisfação do crédito pelos devedores, a exemplo dos

---

10. Disponível em <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/08/44b7368ec-6f888b383f6c3de40c32167.pdf>, consultado em 26 de maio de 2019. p. 125.

11. Justiça Federal 14%; Justiça do Trabalho 0,31%; Justiça Eleitoral 0,01%.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

diversos parcelamentos especiais dos âmbitos federal, estadual e municipal.

Com esses índices de congestionamento e morosidade, inúmeros casos ficam sem solução por décadas e a doutrina moderna é convergente de que é preciso atualizar os procedimentos para discussão do crédito tributário.

Em linhas gerais, o Código de Processo Civil publicado em 2015 possui claros vetores axiológicos tais como a racionalização, desjudicialização, rápida solução do conflito e outros, os quais impulsionaram uma série de questionamentos sobre a necessidade de alteração de modelos obsoletos de discussão do crédito tributário, inclusive o modelo administrativo, dada sua importância na discussão de complexas relações jurídicas.

Relatórios de gestão publicados pelo Ministério da Fazenda que constam as informações do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – órgão responsável pela análise dos recursos sobre tributos federais – indicam que a quantidade de processos em trâmite permanece em elevados índices<sup>12</sup>.

Nos relatórios é possível constatar a expressa preocupação com a prevenção e solução de litígios tributários, em especial na celeridade dos processos para cobrança do crédito tributário e defesa da Fazenda Nacional. De acordo com o último relatório divulgado – referente a 2017 – foram desenvolvidas frentes de trabalho, entre as quais:

- Arquivamento de mais de um milhão de execuções fiscais a partir da adoção do Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos – RDCC;
- Conformação das atividades da Administração Tributária com a jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores;

---

12. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/relatorio-de-gestao/relatorio-de-gestao-2017-compressed.pdf/view>. Consultado em 06.10.2019.



- Fortalecimento das consultorias jurídicas e o alinhamento dos respectivos entendimentos;
- Acompanhamento especial e encaminhamento de propostas de alterações legislativas;
- A redução do tempo médio para a solução de consultas tributárias elaboradas pelos contribuintes e do tempo médio para julgamento dos processos prioritários em contencioso administrativo.

Com efeito, esses dados demonstram que as medidas para realização de um processo administrativo mais célere e racional são extremamente necessárias e atuais para contribuir com a desjudicialização e eficiência das discussões tributárias, desde que garantam, naturalmente, o devido processo legal e contraditório (art. 5º, inciso LV da Constituição Federal).

A preocupação com o funcionamento do Estado e sua atividade judicante – judicial e administrativa – tem dado espaço a inúmeras discussões, mas até o momento não tem demonstrado sinais de mudança significativa.

#### **4. Inovações e alternativas a um modelo obsoleto**

Nos últimos anos a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional tem se mostrado proativa com a otimização de procedimentos para a cobrança do crédito tributário, dada a inexistência de evolução legislativa para atender à realidade social com a velocidade necessária. Isso, por outro lado, demonstra a idêntica necessidade de aprimoramento do procedimento administrativo, que sempre se apresentou como um modelo de discussões jurídicas qualitativas.

Como exemplo da frente criada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em 2016 foi criado o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos por meio da Portaria nº 396, de 20 de abril, com um novo modelo para cobrança de dívida ativa federal. A Procuradoria passou a realizar diligências para



CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

verificação do patrimônio do devedor e o acompanhamento do cumprimento de parcelamentos.

No ano seguinte à instituição desse novo modelo de cobrança, segundo informações publicadas pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, o regime diferenciado aumentou a recuperação de créditos, contribuiu para o arquivamento superior a 1,1 milhão de execuções fiscais sem bens do devedor e ajudou na importante identificação de corresponsáveis pelos débitos<sup>13</sup>.

A Portaria nº 396/2016 foi alterada pela Portaria nº 520, de 27 de maio de 2019 e disciplinou a possibilidade de pedido de suspensão da execução fiscal pelo Procurador da Fazenda Nacional com crédito exequendo não superior a um milhão de reais, “ou cujos débitos sejam considerados irrecuperáveis ou de baixa perspectiva de recuperação”, o que indica ser permitido o pedido de suspensão também ao débito superior àquele limite valorativo.

Além disso, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional investiu em tecnologia para monitorar o patrimônio dos devedores, com técnicas avançadas para cruzamento e gerenciamento de dados para fins de tomada de decisão (Sistema PGFN *Analytics*) no processo tributário.

Em 2018, com o objetivo de otimizar a recuperação de créditos e combater a sonegação fiscal, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional passou a integrar o Sistema Brasileiro de Inteligência<sup>14</sup>, permitindo a troca de informações com outros órgãos públicos, incluindo o Ministério Público, Conselho de Controle de Atividades Financeiras e Polícia Federal<sup>15</sup>. Também foram veiculados novos procedimentos para inscrição em dívida ativa, critérios para apresentação de pedidos de revisão de dívida inscrita, para oferta antecipada de

---

13. Disponível em [http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn\\_em\\_numeros\\_final\\_2\\_web.pdf](http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_final_2_web.pdf). Consultado em 28.05.2019.

14. Decreto nº 4.376, de 13 de setembro de 2002 e Lei nº 9.883, de 7 de dezembro de 1999.

15. Disponível em [http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn\\_em\\_numeros\\_2019.pdf](http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_2019.pdf). Consultado em 28.05.2019.

bens e direitos à penhora, inclusive o ajuizamento seletivo de execuções fiscais conforme arts. 20-B, 20-C e 20-E da Lei nº 10.522/2002<sup>16</sup>, incluídos pela Lei nº 13.606, de 09 de janeiro de 2018, e regulamentados pela Portaria PGFN nº 33/2018.

Considerada uma inovação importante, no ajuizamento seletivo de execuções fiscais (art. 33<sup>17</sup> da Portaria nº 33 da Lei

---

16. Art. 20-B. Inscrito o crédito em dívida ativa da União, o devedor será notificado para, em até cinco dias, efetuar o pagamento do valor atualizado monetariamente, acrescido de juros, multa e demais encargos nela indicados.

§ 1º A notificação será expedida por via eletrônica ou postal para o endereço do devedor e será considerada entregue depois de decorridos quinze dias da respectiva expedição.

§ 2º Presume-se válida a notificação expedida para o endereço informado pelo contribuinte ou responsável à Fazenda Pública.

§ 3º Não pago o débito no prazo fixado no caput deste artigo, a Fazenda Pública poderá:

I - comunicar a inscrição em dívida ativa aos órgãos que operam bancos de dados e cadastros relativos a consumidores e aos serviços de proteção ao crédito e congêneres; e

II - averbar, inclusive por meio eletrônico, a certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, tornando-os indisponíveis.

Art. 20-C. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá condicionar o ajuizamento de execuções fiscais à verificação de indícios de bens, direitos ou atividade econômica dos devedores ou corresponsáveis, desde que úteis à satisfação integral ou parcial dos débitos a serem executados.

Art. 20-D. Sem prejuízo da utilização das medidas judiciais para recuperação e acatamento dos créditos inscritos, se houver indícios da prática de ato ilícito previsto na legislação tributária, civil e empresarial como causa de responsabilidade de terceiros por parte do contribuinte, sócios, administradores, pessoas relacionadas e demais responsáveis, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá, a critério exclusivo da autoridade fazendária:

I - notificar as pessoas de que trata o caput deste artigo ou terceiros para prestar depoimentos ou esclarecimentos;

II - requisitar informações, exames periciais e documentos de autoridades federais, estaduais e municipais, bem como dos órgãos e entidades da Administração Pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

III - instaurar procedimento administrativo para apuração de responsabilidade por débito inscrito em dívida ativa da União, ajuizado ou não, observadas, no que couber, as disposições da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

Parágrafo único. Compete ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional definir os limites, critérios e parâmetros para o ajuizamento da ação de que trata o caput deste artigo, observados os critérios de racionalidade, economicidade e eficiência.

17. Art. 33. O ajuizamento de execuções fiscais para cobrança de débitos inscritos

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

nº 6.830/1980) a União condicionou-as à localização de indícios de bens, direitos ou atividade econômica do devedor ou corresponsável, que possam ser utilizados, ainda que parcialmente, ao pagamento do crédito exequendo.

Com a Medida Provisória nº 881, de 30 de abril de 2019, convertida na Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019, foram incluídos e alterados diversos enunciados da Lei nº 10.522/2002, tornando mais racional a cobrança do crédito tributário. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional pode contestar, interpor e responder a recursos, a desistir de recursos já interpostos, na hipótese de:

- (i) Matérias de dispensa de inscrição em dívida ativa referidas no art. 18 da Lei nº 10.522/2002;
- (ii) Temas que sejam objeto de parecer, vigente e aprovado, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular;
- (iii) Temas sobre os quais exista súmula ou parecer do Advogado-Geral da União que conclua no mesmo sentido do pleito do particular;
- (iv) Temas fundados em dispositivo legal que tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso e tenha tido sua execução suspensa por Resolução do Senado

---

em dívida ativa da União fica condicionado à localização de indícios de bens, direitos ou atividade econômica do devedor ou corresponsável, desde que úteis à satisfação integral ou parcial do débito a ser executado.

§ 1º. Para fins do disposto no caput, entende-se por inútil o bem ou direito de difícil alienação, sem valor comercial ou de valor irrisório, bem como os indícios de atividade econômica inexpressiva.

§ 2º. A dispensa de ajuizamento de que trata este artigo não se aplica aos débitos:

I - decorrentes de aplicação de multa criminal;

II - da dívida ativa do FGTS;

III - de elevado valor, conforme definido em ato do Ministro de Estado da Fazenda;

IV - de responsabilidade das pessoas jurídicas de direito público, ou de direito privado submetidas ao regime jurídico das pessoas de direito público;

V - de devedores com falência decretada ou recuperação judicial deferida.

Federal ou tema sobre o qual exista enunciado de súmula vinculante ou que tenha sido definido pelo Supremo Tribunal Federal em sentido desfavorável à Fazenda Nacional em sede de controle concentrado de constitucionalidade;

- (v) Temas decididos pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, pelo Tribunal Superior do Trabalho, pelo Tribunal Superior Eleitoral ou pela Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência, no âmbito de suas competências, quando não houver viabilidade de reversão da tese firmada em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, conforme critérios definidos em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional; e
- (vi) Temas que sejam objeto de súmula da administração tributária federal referidas no art. 18-A da Lei nº 10.522/2002.

O §9º do art. 19<sup>18</sup> da Lei nº 10.522/2002 possibilitou que temas julgados pelos Tribunais Superiores (nas hipóteses previstas nos incisos V e VI do mesmo enunciado<sup>19</sup>) sejam estendidos “a tema

---

18. “Art. 19. (...) § 9º § 9º A dispensa de que tratam os incisos V e VI do caput deste artigo poderá ser estendida a tema não abrangido pelo julgado, quando a ele forem aplicáveis os fundamentos determinantes extraídos do julgamento paradigma ou da jurisprudência consolidada, desde que inexista outro fundamento relevante que justifique a impugnação em juízo..”

19. “Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre:

II - tema que seja objeto de parecer, vigente e aprovado, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular;

IV - tema sobre o qual exista súmula ou parecer do Advogado-Geral da União que conclua no mesmo sentido do pleito do particular;

V - tema fundado em dispositivo legal que tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso e tenha tido sua execução suspensa por resolução do Senado Federal, ou tema sobre o qual exista enunciado de súmula vinculante ou que tenha sido definido pelo Supremo Tribunal Federal em sentido desfavorável à Fazenda Nacional em sede de controle concentrado

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

não abrangido pelo julgado, quando a ele forem aplicáveis os fundamentos determinantes extraídos do julgamento paradigma ou da jurisprudência consolidada, desde que inexistam outros fundamentos relevantes que justifiquem a impugnação em juízo”.

Além disso, a inclusão do art. 19-C na Lei nº 10.522/2019 permitiu que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional deixasse de praticar atos processuais (propositura de execução fiscal, apresentação de recurso ou defesa, inclusive desista dos já interpostos) quando o benefício patrimonial almejado “*não atender aos critérios de racionalidade, de economicidade e de eficiência*”.

Todas essas normas foram editadas com o propósito de aumentar a arrecadação e reduzir o contingenciamento de execuções fiscais com poucas chances de satisfação do crédito tributário, mas não possuem efeito na esfera administrativa.

Todo esse contexto social e legislativo permite concluir que o processo administrativo fiscal possui extrema relevância para discussão dos créditos tributários, pois também pode contribuir com a redução do contingenciamento de execuções fiscais, além de, em tese, possuir estrutura para promover discussões de qualidade perante seu colegiado paritário.

## 5. Aprimoramento do procedimento – Uma realidade atual

Do que acabamos de tratar, é possível identificar a relevância do processo administrativo no cenário macroeconômico, mas pouco tem sido feito no âmbito político-administrativo

---

de constitucionalidade;

VI - tema decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, pelo Tribunal Superior do Trabalho, pelo Tribunal Superior Eleitoral ou pela Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência, no âmbito de suas competências, quando:

a) for definido em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo; ou

b) não houver viabilidade de reversão da tese firmada em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, conforme critérios definidos em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional; e

VII - tema que seja objeto de súmula da administração tributária federal de que trata o art. 18-A desta Lei.”

para implementação de um procedimento célere com respeito aos direitos e garantias constitucionais.

As informações obtidas a partir dos relatórios gerenciais do Ministério da Fazenda demonstram que as alterações procedimentais são preponderantemente voltadas à arrecadação – procedimentos para cobrança do crédito tributário – por meio de inovações tecnológicas e utilização de ferramentas de Big Data<sup>20</sup>.

No âmbito administrativo, em 2015 foram proferidos 5.920 acórdãos no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais envolvendo 68,9 bilhões de reais. Em 2016 esse número subiu para 10.063 com 244,8 bilhões de reais e, em 2017, 13.937 acórdãos considerando 323,4 bilhões de reais envolvido.

Isso conota a confiança dos sujeitos passivos da relação jurídica tributária na esfera administrativa para resolver conflitos de interpretação da norma jurídica. Esse modelo de discussão jurídica está inserido em um contexto maior, como garantia constitucionalmente prevista que deve respeitar os princípios da legalidade, certeza do direito, confiança, tratamento paritário das partes, sobretudo o devido processo legal e contraditório.

Ainda, é necessário que o modelo administrativo garanta tramitação célere e eficiente (arts. 5º, LXXVIII e 37 da Constituição Federal), sem a qual há incerteza e insegurança jurídica, porquanto as indefinições sobre a existência de crédito tributário com a suspensão da exigibilidade por longos períodos causa imprevisibilidade e instabilidade de todo o sistema jurídico e social.

Daí a relevância dos princípios no processo de enunciação normativa – criação dos enunciados jurídicos por meio de procedimento específico e autoridade competente. Paulo de Barros Carvalho ensina que:

*(...) os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado*

---

20. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/relatorio-de-gestao/relatorio-de-gestao-2017-compressed.pdf/view>. P. 51. Consultado em 06.10.2019.



CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

*feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença.*<sup>21</sup>

Esses princípios, sejam considerados como norma jurídica de posição privilegiada e valor expressivo, sejam limites objetivos direcionados ao aplicador do direito<sup>22</sup>, são diretrizes axiológicas que devem ser aplicadas no modelo administrativos de discussões tributárias, por meio das quais são garantidos aos contribuintes a plena eficácia da atividade administrativa e jurisdicional, contribuindo para a redução da litigiosidade e congestionamento das execuções fiscais.

O processo administrativo tem ganhado cada vez mais relevância como órgão responsável pela introdução de normas individuais e concretas e formação de jurisprudência, sobretudo porque seus membros, geralmente, têm função administrativa judicante especializada em questões tributárias – indício suficiente para afirmar que são qualificados para interpretar as mais diversas e complexas relações jurídicas.

Por isso, algumas opções para aprimoramento do procedimento se apresentam atuais e podem ser incluídas no Regimento Internos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (portaria MF n° 343, de 09 de junho de 2015), no Decreto n° 70.235, de 06 de março de 1972 e demais leis e atos normativos estaduais e municipais.

O fato de existirem diversos veículos normativos com diferentes procedimentos para julgamento dos processos administrativos por si só enseja a instabilidade do sistema e, conseqüentemente, insegurança nos contribuintes.

Atualmente existem normas procedimentais para o contencioso administrativo na esfera federal, dezenas na esfera

---

21. CARVALHO. Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018. P. 276.

22. CARVALHO. Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018. P. 274.



estadual e centenas na esfera municipal. Portanto, poderiam ser criadas normas gerais de aplicação em processo administrativo que garantam aos contribuintes uma uniformidade no procedimento sem violação ao pacto federativo, inclusive quanto à aplicação de normas específicas do Código de Processo Civil.

No âmbito de aplicação do Código de Processo Civil ao contencioso administrativo tributário, poderia ser instituída a mediação e transação para fins de reduzir a elevada litigiosidade conforme preceitua o art. 3º, §2º do referido diploma. Além disso, a contagem de prazos em dias úteis e a suspensão de prazos processuais no recesso também podem contribuir para a esperada uniformidade das normas processuais e para a segurança jurídica dos contribuintes, na medida em que proporcionaria a aproximação entre os modelos judicial moderno e o administrativo.

Outra importante alteração, ainda no contexto da uniformização de regras, trata da possibilidade de realização de perícias. Atualmente o Decreto nº 70.235/1972 prevê expressamente<sup>23</sup> a hipótese de realização de diligência ou perícias técnicas desde antes da análise da autoridade julgadora de primeira instância.

---

23. 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. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).

§ 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).

§ 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 concorrente à matéria modificada. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Esse procedimento não é uniforme nas demais unidades federadas, sendo impossível, em alguns casos, a realização de perícia técnica no âmbito administrativo por ausência de previsão legal, o que leva o contribuinte a apresentar laudos em suas defesas que, muitas vezes, não são levados em consideração.

Seria extremamente relevante, com isso, a uniformidade de procedimentos para realização de perícias técnicas no curso do processo administrativo, garantindo a ampla defesa e o contraditório constitucionalmente previstos.

As súmulas também podem ser utilizadas com mais frequência para garantir segurança aos contribuintes e até mesmo das autoridades fiscais na compreensão da jurisprudência dos Tribunais Administrativos, notadamente para fins de aplicação do art. 100, inciso I do Código Tributário Nacional.

O que não se espera da atividade legislativa é o retrocesso nos direitos e garantias do contribuinte, que conquistou a participação paritária nos julgamentos administrativos e o direito de ver seu caso solucionado de forma democrática.

Recentemente foi publicada a Lei nº 13.874/2019, que, além de outras inovações, instituiu um Comitê formado de integrantes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para edição de “súmulas da administração tributária, que deverão ser observados nos atos administrativos, normativos e decisórios praticados pelos referidos órgãos”

Regulamentado pela Portaria 531, de 30 de setembro de 2019, do Ministério da Economia, o Comitê de Súmulas da Administração Tributária é formado pelo Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Secretário Especial da Receita Federal do Brasil e Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

Por outro lado, o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Portaria nº 343/2015) possui regulamentação própria para edição de súmulas, cuja análise

e aprovação é feita por três quintos membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ou seja, com a participação obrigatória de conselheiros representantes dos contribuintes.

Nesse caso, a proposta de súmula será de iniciativa de conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, do Procurador Geral da Fazenda Nacional, do Secretário da Receita Federal do Brasil, ou de Presidente de confederação representativa de categoria econômica habilitada à indicação de conselheiro, considerando as decisões reiteradas e uniformes do mencionado Órgão.

Diferentemente, no modelo instituído pela Portaria nº 531/2019 não há participação de conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para propor as súmulas, tampouco participação de conselheiros representantes dos contribuintes na sessão para a respectiva aprovação. Isso faz com que toda a atuação do órgão de julgamento federal fique condicionada ao entendimento dos representantes fazendários, violando a participação paritária dos contribuintes. Pouco tempo depois, a Portaria nº 541, de 07 de outubro de 2019, revogou o ato normativo que havia disciplinado o Comitê de Súmulas da Administração Tributária.

A preocupação da atividade arrecadatória não pode implicar redução dos direitos conquistados pelos contribuintes na participação paritária e isonômica nos órgãos de julgamento administrativo.

Em brilhante estudo, a Ministra Carmen Lúcia explica que “no processo administrativo, o Estado – na condição de pessoa exercente das funções de administração do bem público – cumpre mais de um papel, comparece em situação dúplice: como polo ativo ou passivo de arguição feita e como julgador da situação processada”. No processo administrativo, diferentemente do que ocorre no judicial, o julgador compõe o poder que administra e “o princípio da separação de poderes desguarnece-se, aqui, de sua aplicação mais clara e rigorosa, cedendo lugar a uma relação que é, então, extremamente

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

sensível, delicada e vulnerável”. Conclui a citada ministra que “privilégios de qualquer pessoa, inclusive a estatal, são inconstitucionais”, e representam verdadeiros retrocessos no caminhar do processo e a busca de soluções céleres e eficientes para solução dos conflitos.<sup>24</sup>

A partir de alterações básicas como as mencionadas acima no âmbito do processo administrativo tributário, construir-se-ia o conceito cooperativo e democrático trazido pela Lei nº 13.105/2015, contribuindo para a desjudicialização, a rápida solução aos litígios e a redução do protagonismo judicial.

### Referências

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 7. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010b.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018.

FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. São Paulo: Annablume, 2012.

HEGENBERG, Leonidas. *Saber de e saber que: alicerces da racionalidade*. Petrópolis: Vozes, 2002.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. A lógica como técnica de análise do direito. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2014. v. 1.

TOMÉ, Fabiana del Padre. *A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

---

24. Rocha, Carmen Lúcia Antunes. Revista de informação legislativa, v. 34, n. 136, out./dez. 1997. p. 24. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/287>. Consultado em 07.10.2019.