



UNIVERSIDADE TIRADENTES – UNIT
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO – ARTIGO
CIENTÍFICO

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL

Autor: Paulo Henrique dos Reis Soares

Orientador: Prof. Me. José Eduardo de Santana Macedo

Aracaju

2020

Paulo Henrique dos Reis Soares

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL

Trabalho de Conclusão de Curso – Artigo – apresentado ao Curso de Direito da Universidade Tiradentes – UNIT, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Aprovado em / / .

Banca Examinadora

Professor Orientador

Universidade Tiradentes

Professor Examinador Universidade Tiradentes

Professor Examinador Universidade Tiradentes

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL
FEDERAL TAX ADMINISTRATIVE PROCESS

Paulo Henrique dos Reis Soares¹

RESUMO

O objetivo geral deste artigo é analisar o processo administrativo tributário no âmbito federal, identificando os procedimentos administrativos e fases processuais para distinguir procedimentos de processo, facilitando o entendimento do tema, além de identificar as legislações específicas mais importantes, e apontar doutrinas pertinentes ao tema, para averiguar uma melhor opção aos contribuintes dos tributos federais ou alternativas que possam discutir matérias relativas aos autos de infração antes da inscrição em Dívida Ativa da União, de forma viável ou menos onerosa e até mesmo amigável.

Diante desse quadro, o presente trabalho apontará argumentos favoráveis ou desfavoráveis em relação à alternativa do processo administrativo tributário federal antes de discutir o processo via judicial, quando já está inscrito na dívida ativa.

A pesquisa realizada para análise da matéria foi bibliográfica, através de livros doutrinários, código comentado de legislação tributária e legislação específica.

Palavras-chave: Procedimento administrativo fiscal. Processo administrativo Tributário. Ação Fiscal. Fases processuais. Impugnação administrativa.

ABSTRACT

The general objective of this article is to analyze the tax administrative process at the federal level, identifying the administrative procedures and procedural phases to distinguish process procedures, facilitating the understanding of the theme, in addition to identifying the most

Graduando em Direito pela Universidade Tiradentes – UNIT. E-mail: Paulo.reis@souunit.com.br

important specific legislation, and pointing out doctrines relevant to the theme, to ascertain a better option for taxpayers of federal taxes or alternatives that can discuss matters related to high levels of infraction before the enrollment of the Active Debt of the Union, in a viable or less costly and even friendly manner.

In view of this situation, the present work will point out favorable or unfavorable arguments in relation to the alternative of the federal tax administrative process before discussing the process through the court, when it is already registered in the active debt.

The research carried out to analyze the matter was bibliographic, through doctrinal books, commented code of tax legislation, specific legislation.

Keywords: Tax administrative procedure. Tax administrative process. Tax Action. Procedural stages. Administrative objection.

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho possui o escopo de analisar o tema Processo Administrativo Tributário Federal, especificamente para identificar seus procedimentos e suas fases processuais em âmbito federal. Sem a intenção de esgotar a matéria, porém esclarecer pontos favoráveis ou desfavoráveis na relação contribuinte/Fisco Federal que sejam positivos para ambos, com o fito de meros esclarecimentos de pontos relevantes ou negativos, se houver.

Devido à escassez de obras relacionadas ao tema, o presente artigo tratará da visão de dois autores, Caio Bartine e Hugo de Brito Machado, bem como da legislação pertinente ao tema, a Lei 9.784/1999 e o Decreto 70.235/1972, além de contribuições de dispositivos em leis relevantes ao tema, e alguns dispositivos do Código Tributário Nacional e comentários dos seus dispositivos com o doutrinador Eduardo Sabbag.

Este trabalho é justificado pela necessidade de viabilizar entendimento esclarecendo aos polos das relações tributárias, com foco no contribuinte devido à obrigação de pagar o tributo supostamente inadimplente, notificado com auto de infração, caso não haja concordância com algum ponto da sanção imposta poderá recorrer via administrativa, para impugnar algum ponto da matéria ou toda ela, caso haja discordância da sanção pecuniária imposta.

Especificamente busca-se:

- a) explanar procedimentos administrativos diferenciando do processo administrativo, analisando os principais e mais relevantes pontos de ambos à luz da legislação e doutrina.
- b) relatar pontos positivos e vantagens de aderir ao processo administrativo tributário.
- c) identificar na legislação obrigação de pagamentos de custas, multas, honorários, juros e demais sanções impostas aos inadimplentes, o que poderia ser um óbice para impugnação via administrativa.

Nesse toar, dada a relevância da matéria, o presente trabalho visa especificamente esclarecer ao contribuinte alternativas mais viáveis fora da esfera judicial, o que poderá evitar demasiadas demandas na Procuradoria da Fazenda Nacional, diminuindo o número de processos judiciais e contribuindo na redução do congestionamento do Poder Judiciário, além de oferecer alternativas aos contribuintes para evitar perdas patrimoniais, podendo melhorar a economia, ajudando empreendedores com informações relevantes.

Tendo em vista que no caso prático pode servir de orientação ou alternativa mais célere e econômica aos operadores do direito, contabilistas, e especialistas no assunto. Caso haja concluído pontos positivos para ambos os sujeitos, a administração e o contribuinte, ficará evidente uma oportunidade de solução de conflitos. Além disso, havendo pontos positivos para os empresários, abrirá portas para os advogados ampliarem seus raios de ações com demandas administrativas oferecendo soluções razoáveis aos seus clientes, ampliando suas possibilidades de atuação desafogando o sistema judiciário.

Por outro lado, caso não haja pontos positivos, os advogados podem orientar seus patrocinados ingressarem diretamente na via judicial.

A metodologia do presente trabalho baseou-se na pesquisa doutrinária e na legislação, sendo realizado um estudo de natureza básica, cuja pesquisa é classificada como exploratória. Frisa-se que se utilizará o procedimento técnico bibliográfico, e que a investigação da temática exposta fora pautada em doutrinas e legislações. Por derradeiro, ressalta-se que o método de abordagem utilizado será o método dedutivo.

2 PROCEDIMENTO E SUAS FASES

Há divergência na doutrina sobre a definição da palavra “procedimento” devido ao sinônimo da língua portuguesa com a palavra processo. Segundo Bartine (2013) “procedimento” difere de “processo”, pois no procedimento administrativo fiscal o autor

define como um conjunto de atos administrativos, sendo estes atos espécies de encadeamentos entre si para formar um ato válido praticado pela administração Pública ou pelo particular.

Logo, segundo o autor supracitado que alerta para alguns pontos positivos no procedimento administrativo demonstrando que não exige contraditório ou ampla defesa, destinando-se apenas à coleta de dados e informações, tendo em vista que esses dados e informações são mera apuração do cumprimento das obrigações tributárias.

A legislação define o entendimento do “procedimento administrativo” segundo o art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) como verificação da ocorrência do fato gerador e da obrigação correspondente enumerando os procedimentos legais como: determinar a matéria tributável; calcular o montante do tributo devido; identificar o sujeito passivo que, nesse caso, havendo verificação da ilegalidade poderá propor ação cabível. (Brasil, 1966).

O dispositivo supracitado ao qual versa sobre o procedimento administrativo, com um parágrafo único, sem incisos, possui a seguinte redação:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (Brasil, 1966)

Segundo o Decreto 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências, descreve taxativamente a forma de proceder. O legislador taxou os procedimentos e elencou em seu art. 7º, registrando o dispositivo legal onde inicia o processo administrativo fiscal que contém a seguinte redação:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001) I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros; III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada. § 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas. § 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos. (Brasil, 1972)

Sob o mesmo enfoque, Sabbag (2018) destaca um ponto no procedimento administrativo, o “lançamento” que por sua vez é um procedimento administrativo vinculado e não admite a forma verbal, apenas escrita.

Nesse toar, segundo Sabbag (2018), levanta-se um ponto positivo para o contribuinte, haja vista que, por não ser ato autoexecutório, há a possibilidade de discuti-lo tanto na esfera administrativa quando na esfera judicial:

Define o art. 142 do CTN que o lançamento é procedimento de exigibilidade do tributo, mostrando-se como atividade administrativa plenamente vinculada. Sendo assim, o lançamento rechaça a discricionariedade em seu processo de formação. Ademais, o lançamento, por ser vinculado, exige a feição escrita, não se admitindo o “lançamento verbal”. Contudo, o lançamento não é ato autoexecutório. Assim, o contribuinte pode desviar-se do pagamento do tributo e discuti-lo administrativamente ou judicialmente, não podendo ser alvo implacável de atos autoexecutáveis de coerção, que o pressionem a efetuar o recolhimento do gravame. (SABBAG, 2018, p. 407-8)

Segundo Machado (2019), a própria natureza do tributo exige que seja legal, inadmitindo atividades discricionárias na Administração Tributária, tornando sempre vinculada ao desenvolvimento perante a autoridade e a Administração. Nessa altura surge uma discordância na doutrina. Bartine (2013), por sua vez, usa duas classificações: a vinculada ou a discricionária. Diferenciando do entendimento corrente de Bartine (2013), Machado (2019) aduz somente a corrente vinculada.

A súmula 473 do STF recai sobre a corrente de duas classificações de Bartine (2013) apoiada pela jurisprudência na súmula abaixo citada, segue a sua redação:

SÚMULA 473 A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque dêles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial. (STF, 1969 súmula 473)

O referido autor difere as duas classificações como sendo a vinculada possuindo todo o escopo da Administração definida em lei sem poder atuar fora dela. Já a discricionária, embora tenha que atuar dentro da lei, pode ter uma margem de comportamento de conveniência de atuação dentro dos limites da lei. Sem deixar de possuir o controle de legalidade quando ocorrer um vício de legalidade em ambas as classificações. E por isso usa a discricionariedade para poder anular seus próprios atos caso haja vícios de legalidade.

Pode-se inferir que há diferenças do procedimento administrativo para o processo administrativo, no primeiro não há litígio ou lide, no segundo há litígio ou lide, no primeiro dispensa contraditório e ampla defesa, no segundo exige contraditório e ampla defesa, no primeiro, não interfere diretamente na esfera de direitos do administrado, no segundo intervém ou chancela a intervenção estatal na esfera de direitos do administrado, no primeiro não demanda participação do administrado, no segundo demanda participação do administrado para a obtenção de uma solução justa e, por derradeiro, no primeiro existe o pronunciamento de uma autoridade, decidindo ou homologando determinado ato e, no segundo, busca-se uma decisão.

Por fim, Machado (2019) alerta sobre mais três procedimentos administrativos que os contribuintes deve atentar em seu favor: “repetição de indébito”, “parcelamento de dívidas fiscais” e “reconhecimentos de direitos”. Sendo o parcelamento de débitos fiscais um incentivo para o adimplemento dos contribuintes com suas obrigações tributárias:

Existem, ainda, outros procedimentos administrativos no âmbito da Administração Tributária, tais como o de *repetição, do indébito*, o de *parcelamento de dívidas fiscais* e o de *reconhecimento de direitos*. Efetuado o pagamento indevido de um tributo, tem o contribuinte direito de requerer à autoridade administrativa competente sua restituição. Como, porém, essa restituição é coisa raríssima, geralmente tal processo não é utilizado. O *Parcelamento de débitos fiscais* é um outro processo muitas vezes colocado à disposição do contribuinte com o fito de estimular o adimplemento da obrigação tributária. Finalmente, o *processo administrativo de reconhecimento de direitos* destina-se à formalização de isenções e imunidades que estejam a depender de manifestação da autoridade da Administração Tributária. (MACHADO, 2019, p. 469, grifo do original)

2.1 Fases

Amparando-se no entendimento de Machado (2019), o “procedimento” é uma parte do processo que se divide em duas fases, a contenciosa e não contenciosa, sendo a fase não contenciosa a primeira fase e a contenciosa a segunda fase. O autor classifica como unilateral ou não contenciosa e bilateral, contenciosa ou litigiosa.

Logo, o autor supracitado menciona que “a fase não contenciosa é essencial no lançamento de ofício de qualquer tributo. Começa com o primeiro ato da autoridade competente para fazer o lançamento, tendente à realização deste [...]”. MACHADO, 2019, p. 461) Na primeira fase o procedimento administrativo inicia-se com o lançamento tributário

direto ou de ofício; lançamento por declaração ou misto; lançamento por homologação ou auto lançamento.

Percebe-se, assim, que os atos praticados pelas autoridades administrativas que incumbirem obrigações aos contribuintes devem ser realizados por escrito e serem levados ao conhecimento dos sujeitos passivos para produzirem seus efeitos. Encerrando a primeira fase com o termo de encerramento de fiscalização.

Além disso, corroborando com o autor supracitado, o Decreto Federal 70.235 de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, traz como o primeiro ato do procedimento administrativo o ato por escrito, conforme redação do seu inciso I, art. 7º, “o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto”. (Brasil, 1972)

Segundo Machado (2019), a “fase contenciosa” é definida como sendo a “segunda fase”: começa com a finalização da fiscalização atuando o contribuinte, o qual inconformado faz a “impugnação do lançamento” (a chamada defesa no processo administrativo) ou “impugnação da exigência” formulada no auto de infração. É nessa fase em que se realizam todas as diligências e as perícias caso necessário, seguindo os atos de instrução do processo administrativo:

A segunda fase do processo de determinação e exigência do crédito tributário começa com a *impugnação do lançamento*, vale dizer, com a impugnação da exigência formulada no auto de infração. Seguem-se os atos de instrução do processo, como a realização de diligências e de perícias, quando necessários, e o julgamento em primeira instância. (MACHADO, 2019, p. 462, grifo do original)

Entende-se que a segunda fase depende da iniciativa do contribuinte de opor-se ao lançamento direto ou de ofício e por declaração ou misto. Se o contribuinte não impugnar dentro do prazo de 30 dias antes da preclusão, não há que se falar em segunda fase, pois, para haver a segunda fase, teria que contestar algo na primeira. Um ponto positivo relevante para o contribuinte é que, quando achar injusta ou não concordar com a exigência de algum crédito tributário, poderá recorrer às vias administrativas fiscais. Vale destacar que não há necessidade de esgotar a via administrativa antes de acessar o Poder Judiciário, podendo avaliar a melhor opção de acordo com o caso concreto.

O encerramento da segunda fase ocorre quando não for possível recorrer na via administrativa devido à preclusão ou aceitação das decisões de primeira e segunda instâncias, além da decisão do recurso especial.

3 Processo administrativo tributário federal

É imperioso destacar que as principais legislações pertinentes ao tema são: Lei Federal 9.784/1999 e o Decreto 70.235/1972. A primeira regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, a segunda dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Além de alguns dispositivos do Código Tributário Nacional e alguns dispositivos da lei 9.430/1996, que em seus artigos 48 a 50 disciplinam o Processo Administrativo de Consulta.

Nas leis supracitadas, constam todo o procedimento processual administrativo perante a Administração Pública, seus órgãos e agentes, e o processo de defesa administrativa. Desde o procedimento, a forma, legitimados a atuarem no processo administrativo, os interessados a protocolarem impugnações aos autos de infração na Secretaria da Fazenda Nacional. Por fim, encontram-se alguns dispositivos no CTN que complementam a disciplina da matéria, além do amparo da Constituição Federal.

Machado (2019) define “processo administrativo” como sendo a parte do “direito material” que ordena um conjunto de atos pelas autoridades tributárias observando formalidades a serem seguidas respeitando ao máximo os direitos dos contribuintes:

Na aplicação das normas que integram o chamado direito material pela autoridade da Administração Tributária, alguns atos devem ser praticados de forma ordenada e com observância de certas formalidades. Isto é necessário para garantir que tal aplicação ocorra da forma mais adequada possível e sejam respeitados os direitos do contribuinte. Daí a instituição de um processo administrativo fiscal, destinado a regular a prática dos atos da Administração e do contribuinte no que se pode chamar acertamento da relação tributária. (MACHADO, 2019, p. 459)

Segundo o disposto no art. 138 do Código Tributário Nacional a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. (Brasil, 1966)

Segundo Sabbag (2018), o instituto da denúncia espontânea pode permitir que o contribuinte se afaste de juros, correções monetárias caso haja atraso nos pagamentos dos tributos e ainda não iniciaram os procedimentos administrativos de cobrança. Porém não exime de responsabilidade o que restar prejudicado no restante da fiscalização.

Para Machado (2019) o “processo administrativo fiscal” tem duas vertentes, o sentido amplo e o sentido estrito. Em síntese, o sentido amplo é entendido por designar o conjunto de atos administrativos que tende ao reconhecimento da administração por seus agentes na relação fisco e contribuinte. Sendo que, em sentido estrito, o “processo administrativo fiscal” é a espécie do processo administrativo que se destina à obtenção e exigência do crédito tributário e o contribuinte como sujeito passivo discordando de alguma obrigação imposta pretendendo impugnar via administrativa protocolando sua impugnação nos órgãos competentes.

Para o referido autor, o processo administrativo tributário versa sobre os procedimentos, as fases e o litígio via Administração Pública, o qual tem amparo nas leis supracitadas e inicia-se com a lavratura do termo que o autor designa de “Termo de Início de Fiscalização” além de outros atos como: apreensão de mercadorias, livros, documentos, despacho aduaneiro. Sendo o fim do processo administrativo tributário quando não couber mais recurso ou precluir o direito do sujeito passivo de recorrer via administrativa.

Caso a dívida seja inscrita na “dívida ativa”, não há que se falar em processo administrativo, mas em processo judicial, o que não é tema do presente trabalho.

Embora não seja tema do presente trabalho explicar sobre os princípios, vale ressaltar dois princípios específicos relacionados ao Direito Tributário. O princípio da legalidade e o princípio do devido processo legal, pois o pilar que sustenta um Estado Democrático de Direito é a submissão à vontade da lei.

Vale destacar o princípio do devido processo legal, já que o tema do presente trabalho é sobre processo administrativo tributário:

Por *processo administrativo tributário* ou *processo administrativo fiscal* entende-se ser aquele pelo qual tanto a Administração Pública quanto o particular discutem uma pretensão fora do âmbito judicial, mediante sequência ordenada de atos administrativos autorizados por lei. A constituição Federal assegura 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 (art. 5º. LV, da CF/1988). Trata-se do *princípio do devido processo legal*. (BARTINE, p. 241, 2013, grifo do original)

Machado (2019) adota o critério objetivo para classificar o processo administrativo fiscal. Isso porque, segundo o referido autor, esse critério classifica o processo em cinco espécies sendo elas as mais adequadas para a temática, a saber: “(a) determinação e exigência do crédito tributário; (b) consulta; (c) repetição de indébito; (d) parcelamento de débito (e) reconhecimento de direitos”. (MACHADO, p. 460, 2019). Dentro da temática, o item mais relevante é o da “consulta”, que será tratado no próximo subtítulo específico ao tema da consulta, devido ter particularidades no processo administrativo tributário.

A parte mais importante do processo administrativo tributário é a impugnação, é nela que nasce toda trajetória do processo fiscal via administrativa. Após os procedimentos de fiscalização dos órgãos competentes, será emitido um termo de encerramento de fiscalização.

Caso o agente administrativo fiscal encontre alguma irregularidade na empresa emitirá auto de infração que deve seguir os requisitos da lei sujeito à impugnação para anulá-los. O sujeito autuado poderá impugnar via administrativa necessitando seguir os ritos da lei para fazer sua defesa. Os dispositivos legais que disciplinam a impugnação são os artigos 15 a 22 da lei 70.235/1972. Vale destacar os dois primeiros, arts. 15 e 16, conforme as transcrições abaixo:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência. Parágrafo único. (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009) Art. 16. A impugnação mencionará: I - a autoridade julgadora a quem é dirigida; II - a qualificação do impugnante; III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005) § 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993) § 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993) § 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993) § 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito) a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito) b) refira-se a

fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito) c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito) § 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito) § 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito). (Brasil, 1972)

De acordo com os dispositivos citados a impugnação deverá mencionar os itens dos incisos de I a V do art. 16 do lei 70.235/1972 e caso não conste poderá ser rejeitada de ofício.

Por ser uma matéria administrativa, tecnicamente não existe a formação angular processual (autor ou réu), não existe um litígio judiciário com obrigatoriedade de advogado. Os próprios representantes legais da empresa: empresário, sócios, administradores, contadores e demais profissionais conhecedores do assunto podem impugnar o Auto de Infração, desde que constitua uma procuração para representar o contribuinte.

Entende-se como um ponto positivo para o contribuinte optar pela impugnação via administrativa devido ser menos oneroso, mais célere e, além disso, se se alcançar em parte ou total o pedido de impugnação, a Procuradoria da Fazenda Nacional não poderá discutir judicialmente a parte vencida pelo contribuinte. Por fim, se restar vencido o processo via administrativa, ainda poderá bater à porta do Poder Judiciário na tentativa de anular a exigência fiscal.

Embora não seja tema do presente trabalho descrever todas as etapas processuais, faz-se necessário destacar o disposto no art. 45 do Decreto 70.235/72, ao qual findo o processo e “caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio”. (Brasil, 1966)

Entende-se que há alguns pontos positivos para embarcar nas vias administrativas, a saber: faculdade de optar ou não por advogado ou outro profissional preposto da empresa e definir a melhor estratégia para custear honorários advocatícios ou não; perdendo a pretensão não incumbe custas e honorários sucumbenciais; enquanto perdurar o processo poderá obter certidão positiva com efeito de negativa mesmo na fase de recurso; suspensão da exigibilidade do crédito tributário; poderá ter solução mais célere do que o judiciário, além de buscar uma solução mais amigável. O doutrinador Eduardo Sabbag defende a ideia de pontos favoráveis ao contribuinte:

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário pode se dar pela via administrativa. As reclamações e os recursos administrativos representam, em geral, o primeiro passo antes da via judicial, trazendo a vantagem de não imporem ao litigante a incidência das custas judiciais. Como é sabido, enquanto perdurar a lide no âmbito administrativo, a exigibilidade do crédito tributário permanecerá suspensa, e o contribuinte poderá obter uma certidão positiva com efeito de certidão negativa, conforme o art. 206 do CTN. Ver STJ: REsp 1.389.892/SP-2013 e REsp 1.372.368/PR-2005. (SABBAG, 2018, p. 426)

Outro ponto relevante das etapas do processo administrativo que merece menção é a possibilidade de recurso, com exceção apenas no processo de consulta que não há essa possibilidade. A lei 9.430/1996 traz uma exceção à regra no § 3º do art. 48, já que o legislador estabelece que: “Não cabe recurso nem pedido de reconsideração da solução da consulta ou do despacho que declarar sua ineficácia”.

A legislação permite uma única ressalva de recurso para o processo de consulta, a saber: “conclusões entre soluções de consultas relativas a uma mesma matéria, fundada em idêntica norma jurídica”, que nesse caso o parágrafo 5º do art. 48 da Lei 9.430/1996 permite recurso especial para solucionar a questão, “§ 5º Havendo diferença de conclusões entre soluções de consultas relativas a uma mesma matéria, fundada em idêntica norma jurídica, cabe recurso especial, sem efeito suspensivo, para o órgão de que trata o inciso I do § 1º”.

Corroborando para mais um ponto positivo, segundo Machado (2019), na fase recursal da mesma forma não poderá exigir depósito como condição para a interposição de recurso administrativo. “É inconstitucional a exigência de depósito como condição para a interposição de recurso administrativo. Seja do valor total, seja de parte deste”. (MACHADO, 2019, p. 465)

3.1 CONSULTA TRIBUTÁRIA

A consulta no âmbito Federal é disciplinada pelas leis 9.430/1996 e 70.235/72. Dentre os artigos 48 a 50 da Lei 9.430/1996, depreende-se que corre em instância única, conforme o *caput* do dispositivo no art. 48 da legislação citada. “Art. 48. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única”.

A lei 70.235/72 faz menção às regras da consulta em seu art. 46:

46. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado. (Vide Lei nº 9.430, de

1996) Parágrafo único. Os órgãos da administração pública e as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais também poderão formular consulta. (Brasil, 1972)

Segundo Bartine (2013), o particular busca apenas obter segurança jurídica no caso de dúvida em relação a qual legislação aplicar no caso concreto, ou seja, busca-se uma “declaração formal” e não uma solução de uma impugnação. Se positiva, aplica-se o caso concreto, se negativa, não aplica no caso concreto.

Um ponto positivo ao recorrer à consulta, segundo o referido autor, é que, enquanto houver pendência da resposta do órgão administrativo, não poderá incidir penalidades e juros moratórios. Outra fundamentação legal corroborando no mesmo sentido encontra-se no Código Tributário Nacional em seu parágrafo segundo do art. 161 conforme exposto:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. § 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. § 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito. (Brasil, 1966)

A consulta poderá ter eficácia ou ser ineficaz. Segundo Bartine (2013), o caso de ineficácia é tratado pelo disposto no art. 52 do Dec. 70.235/1972, que traz as hipóteses de ineficácia:

Art. 52. Não produzirá efeito a consulta formulada: (Vide Lei nº 9.430, de 1996) I - em desacordo com os artigos 46 e 47; II - por quem tiver sido intimado a cumprir obrigação relativa ao fato objeto da consulta; III - por quem estiver sob procedimento fiscal iniciado para apurar fatos que se relacionem com a matéria consultada; IV - quando o fato já houver sido objeto de decisão anterior, ainda não modificada, proferida em consulta ou litígio em que tenha sido parte o consulente; V - quando o fato estiver disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação; VI - quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei; VII - quando o fato for definido como crime ou contravenção penal; VIII - quando não descrever, completa ou exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade julgadora. (Brasil, 1972)

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por todo o exposto, verifica-se que é facultado ao contribuinte optar pela esfera administrativa ou pela esfera judicial. Podendo analisar via gestão estratégica qual o melhor caminho a ser adotado. Contudo, poderá pleitear os institutos via administrativa para pedir: repetição do indébito, anulação do auto de infração, parcelamento de dívidas fiscais, consulta, reconhecimento de direitos e outros institutos permitidos em lei que considerar relevante.

Outrossim, a empresa impugnar na esfera administrativa é ganho de tempo, pois quem supostamente está com dificuldade de pagar obrigações tributárias pode ter um prazo para levantar recursos. Além disso, julgadores administrativos são mais técnicos e chegam mais perto da verdade material, devido ser conhecedores da contabilidade, legislação tributária e processo administrativo fiscal, com comprovada experiência exigida pela Fazenda Nacional.

Verificou-se que a impugnação é um coadjuvante no papel da defesa ao auto de infração via administrativa, não obrigando o contribuinte constituir advogado, podendo ser realizada pelo contabilista ou outro profissional com conhecimento do assunto. Dessa forma, o contribuinte não necessita de um profissional do Direito, embora possa consultá-lo ou até contratá-lo. Embora seja sensato consultar mais de um profissional.

Ademais, a empresa só recorre da parte que perdeu no processo administrativo. A Procuradoria da Fazenda Nacional não pode pleitear o que o empresário logrou êxito no processo administrativo.

O presente trabalho conclui que impugnar, inicialmente, pela via administrativa possui vários atrativos:

- (a) É menos oneroso que a via judicial;
- (b) É mais célere devido à natureza administrativa;
- (c) Alcançando em parte ou total o pedido de impugnação, a Procuradoria da Fazenda Nacional não poderá discutir judicialmente a parte vencida pelo contribuinte;
- (d) Perdendo a pretensão não incumbe custas e honorários sucumbenciais;
- (e) Se perder na defesa administrativa, resta-lhe a via judicial para impugnar o Auto de Infração;
- (f) Enquanto perdurar o processo poderá obter certidão positiva com efeito de negativa mesmo na fase de recurso; suspensão da exigibilidade do crédito tributário;
- (g) Na fase recursal não poderá exigir depósito como condição para a interposição de recurso;
- (h) No processo de consulta, enquanto houver pendência da resposta do órgão administrativo, não poderão incidir penalidades e juros moratórios;

- (i) A empresa ganha tempo na esfera administrativa;
- (j) O contribuinte poderá realizar um estudo estratégico de gestão junto com o advogado e o contador para verificar a viabilidade de escolha por qual via poderá ser o melhor caminho;
- (k) Amplia o raio de ação dos advogados podendo oferecer opções alternativas e mais viáveis aos seus patrocinados;
- (l) Se perder, mesmo com advogado nomeado, não serão exigidos honorários sucumbenciais para a parte vencida;
- (m) A administração terá uma chance a mais de receber, o que pode ser bom para ambos os lados. Além de desafogar o judiciário e a Procuradoria da Fazenda Nacional.

REFERÊNCIAS

- BARTINE, Caio. Direito Tributário: elementos do direito 3. 2ª ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.
- Brasil, Nº Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm> acesso em 29 de abril de 2020.
- Brasil, Nº Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996 Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm> acesso em 01 de maio de 2020.
- Brasil, Nº Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm> acesso em 03 de maio de 2020.
- Brasil, Decreto Nº 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, DF, maio 2020. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm> acesso em 01 de maio 2020.
- Brasil, Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 473. A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_401_500> acesso em 02 de maio de 2020.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário: 40 ed., rev., atual. São Paulo: Malheiros, 2019.
- SABBAG, Eduardo. Código Tributário Nacional Comentado. 2ª ed., rev., atual e ampl. Rio de Janeiro: Método, 2018.