

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA  
FACULDADE DE DIREITO  
SAMUEL DE PAULA TELES DE OLIVEIRA**

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL, OS MEIOS DE DEFESA DO  
CONTRIBUINTE NOS TRIBUTOS DE COMPETÊNCIA FEDERAL E  
QUESTÕES CONTROVERTIDAS**

**Juiz de Fora  
2016**

**SAMUEL DE PAULA TELES DE OLIVEIRA**

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL, OS MEIOS DE DEFESA DO  
CONTRIBUINTE NOS TRIBUTOS DE COMPETÊNCIA FEDERAL E  
QUESTÕES CONTROVERTIDAS**

Artigo apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito Tributário sob orientação da Prof<sup>a</sup> Dr<sup>a</sup> Elizabete Rosa de Mello.

**Juiz de Fora  
2016**

**FOLHA DE APROVAÇÃO**  
**SAMUEL DE PAULA TELES DE OLIVEIRA**

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL, OS MEIOS DE DEFESA DO**  
**CONTRIBUINTE NOS TRIBUTOS DE COMPETÊNCIA FEDERAL E**  
**QUESTÕES CONTROVERTIDAS**

Artigo apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito Tributário submetida à Banca Examinadora composta pelos membros:

---

Orientadora: Prof<sup>ª</sup> Dr<sup>ª</sup> Elizabete Rosa de Mello  
Universidade Federal de Juiz de Fora

---

Prof. Dr. Leonardo Alves Correa  
Universidade Federal de Juiz de Fora

---

Prof<sup>ª</sup>. Dr<sup>ª</sup>. Luciana Gaspar Melquíades Duarte  
Universidade Federal de Juiz de Fora

PARECER DA BANCA

( ) APROVADO

( ) REPROVADO

Juiz de Fora, 16 de dezembro de 2016.

Dedico este trabalho primeiramente a Deus, por ser essencial em minha vida, é Ele o autor de meu destino, o meu guia, dedico também ao meu pai Osvaldo, minha mãe Nilza, minha noiva Karla, e as minhas irmãs Priscila e Ana Paula.

Agradeço à Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Elizabete Rosa de Mello pelo exemplo de rigor científico, aos meus colegas e professores.  
E à minha Tia Lurdes pelo apoio constante.

“Talvez não tenha conseguido fazer o melhor, mas lutei para que o melhor fosse feito. Não sou o que deveria ser, mas Graças a Deus, não sou o que era antes”. Marthin Luther King

## RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo discorrer sobre o Processo Administrativo Fiscal Federal, os meios de defesa do contribuinte e questões controvertidas. Trata-se de pesquisa bibliográfica de caráter exploratório, realizada a partir de revisão literária de autores consagrados do Direito Tributário, do Direito Administrativo e do Direito Processual Civil, compreendido no marco teórico do neoconstitucionalismo, o qual modela as instituições com ampla gama de direitos fundamentais. Nesse contexto, o estudo parte da análise do processo administrativo à luz da Constituição Federal de 1988, passando pelos princípios fundamentais e específicos dos meios de defesa. Posteriormente serão objeto de reflexão, em uma abordagem geral, os meios de defesa do contribuinte na estrutura do Processo Administrativo Fiscal (PAF). Após, serão analisadas as questões controvertidas com o objetivo de fixar premissas para a análise da questão verificando: *a)* se os julgadores administrativos podem efetuar o controle de constitucionalidade. *b)* se a administração pública pode exercer atividade jurisdicional. Por fim, o estudo conclui pela necessidade de esclarecer ao contribuinte que o percurso administrativo é vantajoso, considerando que a viabilidade de se discutir a lide fiscal na esfera administrativa é melhor do que na via judicial.

Palavras-chave: Meios de Defesa do Contribuinte; Processo Administrativo Fiscal; Princípios.

## **ABSTRACT**

*This paper aims to discuss the Federal Tax Administrative Process, the means of defense of the taxpayer and controversial issues. This is an exploratory bibliographical research, based on a literary review of established authors of Tax Law, Administrative Law and Civil Procedural Law, within the theoretical framework of neo-constitutionalism, which models institutions with a wide range of fundamental rights . In this context, the study starts from the analysis of the administrative process in light of the Federal Constitution of 1988, going through the fundamental and specific principles of the means of defense. Subsequently, the taxpayer's means of defense in the structure of the Fiscal Administrative Process (FAP) will be the object of reflection, in a general approach. Afterwards, the controversial issues will be analyzed in order to establish premises for the analysis of the question, verifying: a) whether the administrative judges can carry out the constitutionality control. B) if the public administration can exercise judicial activity, Finally, the study concludes by the need to clarify to the taxpayer that the administrative route is advantageous, considering that the feasibility of discussing the tax litigation in the administrative sphere is better than in the judicial process.*

*Keywords: Taxpayer Defense Means; Fiscal Administrative Process; Principles.*



## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	190
<b>2. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL</b> .....	11
2.1. Conceito.....	12
2.2 Princípios Fundamentais Aplicáveis aos Meios de Defesa no Processo Administrativo Tributário .....	13
2.2.1 Princípios do Devido Processo Legal, da Ampla Defesa e do Contraditório.....	14
2.2.2 Princípio da Legalidade .....	16
2.2.3 Princípio da Verdade Material.....	17
2.2.4 Princípio da Finalidade .....	18
2.2.5 Princípio da Oficialidade .....	19
2.2.6 Princípio do Formalismo Moderado.....	<b>Error! Bookmark not defined.</b>
<b>3. SISTEMATIZAÇÃO DOS MEIOS DE DEFESA DO CONTRIBUINTE</b> .....	20
3.1. Impugnação.....	21
3.1.2 Aspectos da Impugnação.....	23
3.2. Recurso Voluntário.....	244
3.3. Recurso Especial.....	25
3.3. Outros meios de defesa do contribuinte .....	26
3.3.1. Manifestação de Inconformidade .....	27
3.3.2. Embargos de Declaração .....	277
3.2.3. Agravo .....	288
<b>4. QUESTÕES CONTROVERTIDAS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL</b> .....	28
<b>CONCLUSÃO</b> .....	33
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	35

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo a investigação acerca da possibilidade de se conhecer o Processo Administrativo Fiscal Federal, os meios de defesa do contribuinte e questões controvertidas, tendo como paradigma a Constituição Federal (Brasil, 1988), vez que nesta foi assegurado aos litigantes no processo administrativo, o direito fundamental a uma boa administração.

O PAF é regido pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (Brasil, 1972), é um mecanismo movido pela ação das partes (Contribuinte e a Fazenda Pública), a fim de exigir da Administração que atue sempre na via do Direito, sendo vedado, portanto, aos órgãos julgadores deixar de aplicar qualquer norma ou princípios constitucionais; assim, à Administração exercer controle sobre seus atos e se desenvolve quando existe uma reação do contribuinte contra o interesse público defendido pela Administração.

A contextualização do referido assunto possui um campo conjuntural estabelecido no neoconstitucionalismo. A problemática se estabelece mediante a inserção do cidadão na Administração Pública como garantia dos direitos fundamentais e uma boa administração. O estudo em análise objetiva, notadamente, se a administração pública dialoga com o novo paradigma do Direito Administrativo Fiscal, fruto da dinâmica da Constitucionalização do direito, assim, compreende-se seria capaz de proporcionar uma estruturação administrativa com intuito de dar maior transparência democratização e eficiência aos serviços e à gestão pública.

Para tanto, o presente trabalho inicia-se através do estudo do processo administrativo, traçando seu panorama doutrinário, no contexto do Ordenamento Jurídico Brasileiro.

A seguir, a fim de melhor situar o leitor sobre o tema, será feita uma abordagem do Processo Administrativo Fiscal a luz dos princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, da legalidade, da verdade material e da finalidade que são prestigiados pelos meios de defesa, vez que garantem ao contribuinte uma persecução do Processo Administrativa Fiscal sem máculas.

Pretende-se analisar as supracitadas defesas, de modo a esclarecer quais os requisitos exigidos, as peculiaridades de cada uma delas, bem como a forma. Por fim, após a verificação dos meios de defesas este artigo apresenta como objetivo específico à análise de questões controvertidas na atual doutrina do sistema processual tributário, através de conceitos que sintetizam a situação em controvérsia, busca-se esclarecer ao contribuinte as

posições doutrinárias pertinentes às situações elencadas e discriminadas, para demonstrar que o percurso administrativo é vantajoso para a defesa, considerando que a viabilidade de se discutir a lide fiscal na esfera administrativa é melhor do que na via judicial, tendo em vista, a simplicidade e a rapidez do processo.

A metodologia do presente trabalho é organizada através de um embasamento teórico, por meio de uma revisão bibliográfica nas áreas de direito tributário, administrativo e processual civil, bem como outros recursos doutrinários de estudiosos no assunto, por meio de artigos de revistas, artigos digitais e decisões jurisprudenciais dos órgãos competentes para o julgamento da matéria.

## 2. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL

O Processo Administrativo Fiscal (PAF), também denominado processo administrativo tributário ou processo fiscal, é o instrumento normativo a qual o contribuinte e o agente administrativo, na instância administrativa, “ficam obrigados a agir quando oposta resistência a notificação ou autuação pelo órgão fazendário no que concernem as questões relativas à aplicação ou interpretação da legislação tributária”<sup>1</sup>.

Segundo ensinamento de Geraldo Ataliba:

[...] estabelece-se conflito entre o fisco (órgão fazendário do Estado) e o contribuinte, sempre que aquele manifesta uma pretensão resistida por este. Ao exigir o fisco um tributo, uma multa ou um dever acessório, pode o sujeito passivo dessas exigências a elas resistir, por entendê-las infundadas ou excessivas. A divergência - ensejadora do litígio, contenda, dissídio - sempre se fundará em diversa interpretação da norma jurídica aplicável ou na diferente apreciação ou qualificação jurídica dos fatos relevantes para os efeitos de aplicação da norma.<sup>2</sup>

Logo, no entendimento do referido autor, o processo administrativo tributário versa sobre o conflito estabelecido entre o fisco e o contribuinte, quando há divergência sobre as diversas aplicações ou interpretação da norma jurídica.

O Processo Administrativo Tributário, enquanto meio hábil na solução do conflito, é uma garantia fundamental do contribuinte, é regido com base nos incisos XXXIV, LIV e LV, do art. 5º da Constituição (BRASIL, 1988), bem como no Código Tributário Nacional e nas legislações específica.

---

<sup>1</sup> Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas. **Processo Administrativo Tributário**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 46.

<sup>2</sup> ATALIBA, Geraldo. **Recurso em matéria tributária**. Revista de Informação Legislativa (Senado Federal-1988), 25/111, p.122.

## 2.1. Conceito

Alguns doutrinadores conceituam o processo administrativo tributário das mais diversas formas, conforme a seguir:

Rui Barbosa Nogueira apresenta a seguinte concepção:

[...] é a forma administrativa de exame e apuração das possíveis obrigações e, como elas, igualmente regulado por lei e, por isso mesmo, a própria forma de proceder constitui um direito assegurado às partes. É o ‘devido processo legal’. Para que a solução não venha a ser errônea ou resulte em injustiça, a lei prevê um método, uma carta ordem. O procedimento fiscal é, pois, um ordenamento do modo de proceder para que tanto a imposição, como a arrecadação e a fiscalização sejam feitas na medida e na forma previstas na Lei.<sup>3</sup>

Ainda, na seara do conceito, leciona Hugo Machado de Brito Segundo:

[...] A expressão processo administrativo fiscal pode ser usada em sentido amplo e em sentido restrito. Em sentido amplo, tal expressão designa o conjunto de atos administrativos tendentes ao reconhecimento, pela autoridade competente, de uma situação jurídica pertinente à relação fisco-contribuinte. Em sentido estrito, a expressão “processo administrativo fiscal” designa a espécie do processo administrativo destinado à administração e exigência do crédito tributário.<sup>4</sup>

Conforme se observa, são muitos os posicionamentos, todavia, ambos convergem para um ponto comum, qualquer que seja a definição adotada, trata o processo administrativo fiscal de comandos pré-ordenados que tenha o objetivo de solucionar um conflito de interesses entre o Fisco e o contribuinte.

O Processo Administrativo Fiscal no campo de atuação federal, no Brasil, são inúmeras as leis que dão respaldo à garantia do direito de defesa do contribuinte. Assim, temos que o objeto do presente estudo preordena-se a demonstrar os aspectos pertinentes na esfera fiscal federal.

Destarte, o PAF no âmbito federal é regulado pelo Decreto n° 70.235, de 6 de março de 1972 (BRASIL, 1972) que define os atos que estão sujeitos os agentes administrativos para instaurar um procedimento fiscal, assim como estabelece mecanismos a serem adotados pelo contribuinte para que possa opor no caso de algum equívoco cometido pela Fazenda Pública.

---

<sup>3</sup> NOGUEIRA, Rui Barbosa. **Curso de Direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1993. p. 246.

<sup>4</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 445.

O Decreto n° 70.235, de 6 de março de 1972 (BRASIL, 1972) tem natureza de Lei, e foi recepcionado parcialmente pela Constituição Federativa do Brasil, como Lei Complementar.

Em face da sua natureza plurifacetada o Processo Administrativo Fiscal Federal encontra-se regulamentado em várias legislações, tais como, a Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (BRASIL, 1996) aplicada subsidiariamente aos diversos tipos de processos de natureza fiscal, e a Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (BRASIL, 1999), que regulamenta o processo administrativo tributário no tocante à Administração Pública Federal.

## **2.2 Princípios Fundamentais Aplicáveis aos Meios de Defesa no Processo Administrativo Tributário**

Inicialmente para entender os princípios fundamentais aplicáveis aos meios de defesa no processo administrativo, é necessário compreender a estrutura das normas de direito fundamental, tem que se analisar a distinção estrutural entre regras e princípios.

Para Robert Alexy:

[...] regras e princípios são normas jurídicas, porquanto ambos se formulam com a ajuda das expressões deonticas fundamentais, como o mandamento, a permissão e a proibição. Assim, as regras e os princípios jurídicos são espécies de normas que se constituem em fundamentos para juízos concretos de “dever ser”.<sup>5</sup>

Considerando esse critério, entende-se que a norma é o gênero, dentro dos quais regras e princípios são espécies. Assim, as regras determinam condutas dos indivíduos e os princípios, por sua vez, corresponde a verdadeira premissa, normas basilares, pontos de partidas que influenciam toda ciência. Neste sentido, leciona Robert Alexy:

[...] Princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas.”<sup>6</sup>

Nesse ínterim, com o advento do neoconstitucionalismo inaugurou-se, uma nova fase caracterizada pela positivação dos princípios nos novos textos constitucionais. Nesse sentido, os princípios jurídicos conquistaram força de normas jurídicas, tornando-se eficazes para muito além de atividade integrante do Direito.

---

<sup>5</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 83

<sup>6</sup> ALEXY, Robert, n. **Op. cit.**, p. 90.

Conforme leciona Luiz Roberto Barroso:

[...] Supera-se, aqui, a idéia restrita de vinculação positiva do administrador à lei, na leitura convencional do princípio da legalidade, pela qual sua atuação estava pautada por aquilo que o legislador determinasse ou autorizasse. O administrador pode e deve atuar tendo por fundamento direto a Constituição e independentemente, em muitos casos, de qualquer manifestação do legislador ordinário. O princípio da legalidade transmuda-se, assim, em princípio da constitucionalidade ou, talvez mais propriamente, em princípio da juridicidade, compreendendo sua subordinação à Constituição e à lei, nessa ordem.

(...)

Em suma: a Constituição figura hoje no centro do sistema jurídico, de onde irradia sua força normativa, dotada de supremacia formal e material. Funciona, assim, não apenas como parâmetro de validade para a ordem infraconstitucional, mas também como vetor de interpretação de todas as normas do sistema.”<sup>7</sup>

Destarte, tanto o julgador quanto os órgãos que exerçam a função de interpretação e julgamento devem pautar suas atividades respeitando os princípios básicos da Administração Pública. Ensina Hugo de Brito Machado Segundo que “Tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder”. Ainda nas palavras do Professor “Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte.”<sup>8</sup>

Finalmente. No presente artigo, são relacionados os princípios constitucionais aplicáveis aos meios de defesa do contribuinte frente ao Processo Administrativo Fiscal, pois representam inicialmente a configuração estrutural, embora representem apenas uma síntese daqueles trazidos em obras específicas que tratam do tema.

### **2.2.1 Princípios do Devido Processo Legal, da Ampla Defesa e do Contraditório**

Informa o art. 5º, inciso LIV, da Constituição (Brasil, 1988) que: “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”. Esse princípio é um instrumento de legitimação da ação do Estado na solução das indagações sobre os direitos que lhes são postos e um meio formal, reconhecido de viabilizar-se o questionamento feito pelo administrado.

---

<sup>7</sup> BARROSO, Luís Roberto, “Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito - O Triunfo Tardio do Direito Constitucional no Brasil” - Revista de Direito Administrativo nº 240, 2005

<sup>8</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 52 e 58.

Maria Helena Diniz conceitua o devido processo legal como o “Princípio Constitucional que assegura ao indivíduo o direito de ser processado nos termos legais, garantido o contraditório, a ampla defesa e um julgamento imparcial”.<sup>9</sup>

Nas palavras de Nelson Nery “O princípio do devido processo legal é fundamental, por ser a base sobre a qual se assentam todos os demais princípios”<sup>10</sup>. Acrescenta o autor, “não se trata de cláusula vaga ou imprecisa, mas que se manifesta concretamente no princípio da publicidade dos atos processuais”.<sup>11</sup>

Assim, o devido processo legal administrativo concerne tanto à forma quanto ao conteúdo das decisões administrativas e por ele se garante a certeza tanto do dever público quanto do direito do particular na relação administrativa fiscal.

Como bem observa Cleide Previtalli Cais:

[...] Os princípios do contraditório e da ampla defesa, além de darem fundamento ao Estado de Direito, exigem, em apertado resumo, a irrestrita participação das partes no processo, mediante a adoção dos meios e recursos disponíveis no ordenamento jurídico. O princípio do devido processo legal, em síntese, exige que a pretensão e a defesa tenha trâmite no processo, em estrita conformidade com a lei.<sup>12</sup>

Como se percebe no enunciado, os princípios do contraditório e da ampla defesa previstos no inciso LV do artigo 5º da Constituição (BRASIL, 1988), nada mais são que uma manifestação do princípio do devido processo legal.

No tocante ao princípio da ampla defesa, assevera Nelson Nery “este assegura às partes o direito de deduzirem pretensões e defesas, de realizarem provas para demonstrar a existência de seus direitos e serem ouvidas paritariamente”.<sup>13</sup>

Destarte, o contribuinte tem direito à ampla defesa significa que ele pode defender-se livremente. Como exemplo, arguir nulidades.

Sobre o princípio do contraditório trata a Cármen Lúcia Antunes Rocha. Nas palavras da Ministra do STF:

[...] O contraditório garante não apenas a oitiva da parte, mas que tudo quanto apresente ele no processo, suas considerações, argumentos, provas sobre a questão sejam devidamente levadas em conta pelo julgador, de tal

<sup>9</sup> DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1998, 4. v., p.125.

<sup>10</sup> NERY JR., Nélon. **Princípios do processo civil na constituição federal**. 8. ed. rev., ampl. e atual. com as novas súmulas do STF e com análise sobre a relativização da coisa julgada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 70

<sup>11</sup> NERY JR., Nélon. **Princípios do processo civil na constituição federal**. 8. ed. rev., ampl. e atual. com as novas súmulas do STF e com análise sobre a relativização da coisa julgada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 70

<sup>12</sup> CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 272.

<sup>13</sup> NERY JR., Nélon. **Op. cit.**, p. 70.

modo que a contradita tenha efetividade e não apenas se cinja à formalidade de sua presença. Por isso mesmo o contraditório deve ser resguardado em todo o processo, vale dizer, mesmo em fase de recurso; apresentado um, há que se ouvir a parte contra quem se recorre, para que ela possa contrarrazoar o quanto posto pelo recorrente.<sup>14</sup>

Deste modo, compreende-se que o contraditório consiste em conduzir o processo de forma dialética, de tal maneira que o interessado tenha o direito de se manifestar sobre todas as teses e provas que a Administração trouxer aos autos.

Tendo em vista que os princípios do contraditório e da ampla defesa têm como base o princípio do devido processo legal e, nos termos da Constituição, com efeito, é a assertiva de que no âmbito do processo administrativo tributário deve ser resguardada aos litigantes a aplicação plena desses princípios.

### 2.2.2 Princípio da Legalidade

O Princípio da Legalidade compreende a “atuação conforme a lei e o direito”. Trata-se da total submissão do processo administrativo aos ditames legais, tendo como objetivo precípuo coibir arbitrariedades e excessos dos administradores públicos.

Sobre o tema escreve Hugo Machado de Brito Segundo:

[...] Por legalidade entende-se a garantia concedida aos cidadãos de que estes somente por lei poderão ser obrigados a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa. Consagrada no art. 5º, II, da Constituição Federal de 1988, a legalidade impõe-se nas relações processuais como nos atos do Poder Público de uma maneira geral. Desse modo, não apenas os procedimentos administrativos preliminares (v.g., uma fiscalização tributária), como também o processo administrativo de controle interno da legalidade dos atos administrativos, e o processo judicial tributário, enfim, toda a atividade processual tributária desenvolve-se, como não poderia deixar de ser, nos termos em que prevista previamente em lei.”<sup>15</sup>

De tal enunciado entende-se, que não basta ao administrador obedecer à lei tão somente, devendo o mesmo pautar-se também, em seus atos e decisões, nos princípios gerais do direito administrativo processual. Sendo, portanto, fruto da submissão do Estado à lei, encontrando amparo no artigo 37 da Constituição (BRASIL, 1988).

---

<sup>14</sup> ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. **Princípios Constitucionais do Processo Administrativo no Direito Brasileiro**. Revista de Direito Administrativo: Rio de Janeiro, nº 209, jul/set. 1997, pg.207.

<sup>15</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 52 e 58.

Na verdade, trata-se de um princípio tão essencial que em muitas situações, estrutura-se tal como as regras jurídicas<sup>16</sup>.

Por fim, há de consignar que o princípio da legalidade é tão importante na aplicação do Processo Tributário, que o Código Tributário Nacional (BRASIL,1988), em seu artigo 142, determinou que todos os atos praticados no interesse da atividade administrativa de cobrança de tributos sejam estritamente vinculados. Significa que toda a atividade processual tributária desenvolve-se, nos termos em que prevista previamente em lei.

### 2.2.3 Princípio da Verdade Material

O Princípio da Verdade Material ordena que a autoridade Administrativa busque aquilo que é realmente a verdade, ao invés de ficar restrita ao que as partes demonstrarem no procedimento.

Sergio Ferraz e Adilson Abreu Dallari<sup>17</sup> ao tratar da concepção de verdade material esclarecem que:

[...] Em oposição ao princípio da verdade formal, inerente aos processos judiciais, no processo administrativo se impõe o princípio da verdade material. O significado deste princípio pode ser compreendido por comparação: no processo judicial normalmente se tem entendido que aquilo que não consta nos autos não pode ser considerado pelo juiz, cuja decisão fica adstrita às provas produzidas nos autos; no processo administrativo o julgador deve sempre buscar a verdade, ainda que, para isso, tenha que se valer de outros elementos além daqueles trazidos aos autos pelos interessados.

Na mesma linha completa Odete Medauar:

[...] O princípio da verdade material ou verdade real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da

---

<sup>16</sup> Humberto Ávila doutrina que, a rigor, do dispositivo constitucional que veicula a “legalidade tributaria” podem ser extraídos um princípio, uma regra e um postulado, a depender das circunstâncias. Ao determinar ao aplicador que de primazia as normas contidas na lei, diante de contradição com normas veiculadas em decreto, a legalidade apresenta-se como postulado. Alguns ideais, por sua vez, são estabelecidos pela legalidade (formalidade, previsibilidade, calculabilidade, mensurabilidade, representatividade, liberdade), e evidentemente não o são de modo absoluto: trata-se da legalidade princípio. Finalmente, ao exigir a edição de lei para a criação de tributo e impor a invalidade como sanção para o não atendimento dessa exigência (v. g., tributo criado por decreto e inválido), a legalidade mostra-se como regra. Nesse sentido, confira-se: “Legalidade Tributaria Multidimensional”, em *Princípios e Limites da Tributação*, coord. Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 279 ss.

<sup>17</sup> DALLARI, Adilson Abreu; FERRAZ, Sergio. **Processo Administrativo**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 109.

matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos.  
18

Logo, entende-se que o princípio da verdade material vigora no processo administrativo fiscal, o qual determina ao administrador público, a obrigação de apreciar todos os fatos que se possa ter no curso do processo, sem se limitar às provas juntadas pelos sujeitos, ou seja, é dever do agente estatal buscar a verdade material, fora e dentro dos limites do âmbito processual, para enfim, tomar decisões com bases nos fatos reais.

#### 2.2.4 Princípio da Finalidade

O Princípio da Finalidade encontra fulcro legal nos artigos 1º, 2º, *caput*, e parágrafo único, incisos II e XIII, da Lei nº 9.784, 29 de janeiro de 1999 (BRASIL, 1999) que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Quer este princípio “assegurar que não apenas a condução do processo administrativo será regularmente desenvolvida, mas principalmente que ele atenderá aos fins para quais se destina”, bem como à finalidade específica que anima a lei que esteja sendo aplicada.

Nesse sentido, destaca Cleide de Previtalli:

“[...] O princípio da finalidade tem por objetivo controlar os atos dos agentes e servidores da Administração e dos administrados, compondo o conflito dos interesses público e privado, logrando, com a adequada celeridade, extinguir litígios entre as partes.”<sup>19</sup>

Ainda, nessa trilha, Mello<sup>20</sup> salienta que o princípio da finalidade é uma inerência do princípio da legalidade, estando nele contido, correspondendo à aplicação da lei consoante o objetivo pelo qual foi editada.

Destarte, depreende-se que a norma administrativa deve ser interpretada e aplicada da forma que melhor garanta a realização do fim público a que se dirige. O administrador público, quando da consecução de seu mister, deve levar em conta não apenas a letra da lei, sob o pálio de estar cumprindo a legalidade exigida em sua atuação. Deve observar também a razão de ser da norma, o objetivo que gerou sua criação, buscando o resultado prático e eficiente, autorizado pela mesma.

---

<sup>18</sup> MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 9.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. Pág. 131

<sup>19</sup> CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 7º Edição, São Paulo: RT, 2011, P. 238.

<sup>20</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio, **Curso de Direito Administrativo**, 26ª edição, São Paulo: Malheiros, 2009, p.53.

No que tange ao processo administrativo fiscal, este possui finalidades próprias, nelas incluídas o resguardo das demandas dos contribuintes e a revisão interna do ato de lançamento.

O princípio da finalidade reflete o princípio da igualdade, na medida em que é bastante provável que certas transgressões sejam cometidas por ignorância, boa fé, e isso não pode ser desprezado pelo Direito. Assim, este princípio torna o processo administrativo de acesso mais fácil para o contribuinte, não exigindo as formalidades do processo judicial.

O que releva demarcar é que o princípio da finalidade exige que o processo administrativo seja conduzido da melhor maneira para se chegar à finalidade prevista em lei para justificar o ato perseguido.

### **2.2.5 Princípio da Oficialidade**

O princípio da oficialidade também conhecido como princípio do impulso oficial caracteriza-se pelo dever da Administração em impulsionar o procedimento de forma automática.

No âmbito do processo administrativo fiscal federal, esse princípio assegura a possibilidade de instauração do processo fiscal por iniciativa da Administração, independentemente de provocação do contribuinte e ainda a possibilidade de impulsionar o processo, adotando todas as medidas necessárias à sua adequada instrução.

Neste diapasão, Hugo de Brito Machado Segundo entende que “pelo princípio da oficialidade, tem-se que a Administração Tributária tem a faculdade de agir “de ofício” na instauração de procedimentos, bem como na prática de atos tendentes ao seu término”. Acrescenta, ainda, o referido autor que:

[...] O Princípio da Oficialidade autoriza a Administração a requerer diligências, investigar fatos de que toma conhecimento no curso do processo, solicitar pareceres, laudos, informações, rever os próprios atos e praticar tudo o que for necessário à consecução do interesse público”<sup>21</sup>.

Assim, entende-se que embora alguns procedimentos possam ser instaurados por iniciativa dos administrados, todos eles podem igualmente ter início por iniciativa da Administração, que também deve impulsioná-los e concluí-los independentemente de provocação.

---

<sup>21</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 28

### 2.2.6 Princípio do Formalismo Moderado

Desse princípio decorre o desapego às formalidades excessivas e aos complexos ritos processuais. O processo administrativo fiscal deve ser simples e informal, sem que isso signifique a inobservância da forma e de requisitos mínimos indispensáveis à regular constituição e segurança jurídica dos atos que compõem o processo.

Deve-se sempre ter em conta que o Estado não possui interesse subjetivo nas questões controvertidas no processo, senão para certificar-se da validade jurídica dos atos praticados por seus agentes.

Isso significa retirar do foco de preocupações do administrador o rigorismo das formas dos atos para ceder espaço a um formalismo moderando, desde que seja ele suficiente ao resultado pretendido pelo Direito.

Nas lições de Hugo Machado de Brito Segundo:

[...] Tanto no processo judicial, como no processo administrativo, o cumprimento de qualquer formalidade só será exigível quando, além de previsto em lei, e compatível com os demais princípios jurídicos, for adequado, necessário e proporcional ao atendimento das finalidades às quais citados processos se destinam. A existência de maiores formalidades no processo judicial, que a doutrina opõe a um “formalismo moderado” verificado no processo administrativo, apenas se justifica na medida em que as finalidades de tais processos são ligeiramente distintas. No processo judicial, a forma existe para, entre outros fins, conter eventuais abusos do julgador em face de ambas as partes (deve-se recordar que o julgador é um terceiro). No processo administrativo, ao contrário, tem-se que o autocontrole poderia ser exercido até mesmo independentemente de processo, desde que para favorecer o administrado, o que faz com que a forma só seja exigida para instrumentalizar e viabilizar a defesa do administrado.”<sup>22</sup>

Portanto, ressalvadas as situações em que a lei exija, expressamente, certa formalidade, devem ser relevadas pequenas incorreções de forma, de maneira a tornar simples o acesso do administrado ao processo, desde que não prejudique a sistematização necessária à sua tramitação.

## 3. SISTEMATIZAÇÃO DOS MEIOS DE DEFESA DO CONTRIBUINTE

Finalizando o processo de fiscalização, o agente fiscal emitirá um termo de encerramento de fiscalização mencionando que não encontrou irregularidades ou emitirá um auto de infração, cobrando os tributos que julga serem devidos.

---

<sup>22</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 38

A partir do momento da lavratura do auto de infração, o contribuinte deve efetuar a defesa administrativa, e a resposta por parte do agente público deve ser uma resposta fundamentada, e em tempo hábil.

Nas palavras de Hugo Machado de Brito Segundo:

[...] a Constituição assegura a todas as pessoas, físicas ou jurídicas, o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder. O cidadão, portanto, pode provocar o exercício do autocontrole da Administração.<sup>23</sup>

Conclui-se que o contribuinte tem o direito de contestar o lançamento administrativo, o controle dos atos da Administração Pública são permeados pela autotutela, que, como regra, assegura ao contribuinte o direito de petição ao poder público<sup>24</sup>.

Nesse sentido, importante destacar quem é o contribuinte legitimado para interposição dos meios de defesa. Surge então, neste contexto, o problema da legitimidade para exercício do direito de ação junto à autoridade administrativa fiscal.

Sem adentrar ao mérito da questão, define-se o contribuinte em: “contribuinte de fato” e “contribuinte de direito”.

O “contribuinte de fato” não detém legitimidade ativa para pleitear a defesa junto à autoridade administrativa, por não integrar a relação jurídica tributária pertinente. O “contribuinte de fato”, por sua vez, é quem suporta o ônus econômico do tributo, ou seja, a quem a carga do tributo indireto é repassada, normalmente o consumidor final.

Por sua vez, o “Contribuinte de direito” é o sujeito passivo que tem relação pessoal e direta com fato gerador, nos termos do artigo 121, parágrafo único, I, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966). Assim, na cadeia tributária, é quem recolhe o tributo ao Fisco, portando, aquele que tem legitimidade para atuar na defesa do direito junto à autoridade administrativa.

A seguir serão tratados os meios de defesa do contribuinte.

### **3.1. Impugnação**

O início de um processo administrativo tributário propriamente dito, especialmente no caso de impugnação ao lançamento tributário, é o oferecimento de impugnação por parte do sujeito passivo da relação jurídica tributária.

---

<sup>23</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 108.

<sup>24</sup> O direito de petição confere a todo cidadão a faculdade de formular requerimentos ao Poder Público, que deve apreciá-los e respondê-los em tempo hábil, conforme dispõe o artigo 5º, inciso XXXIV da CRFB/88.

A impugnação é o instrumento através do qual o contribuinte contesta a cobrança de tributos efetuados em seu nome pela autoridade fiscal, nos termos do artigo 16 do Decreto n° 70.235, de 6 de março de 1972 (BRASIL, 1972).

Neste sentido entende Hugo Machado de Brito Segundo:

[...] Os atos praticados pela Administração Tributária de uma maneira geral, tais como o ato de lançamento, o ato de indeferimento de isenção, de uma imunidade, de indeferimento ou rescisão de parcelamento, de exclusão de um contribuinte do âmbito do REFIS etc., são essencialmente impugnáveis, podendo ser objeto de questionamento perante a própria Administração Pública. Surge, então, o chamado processo administrativo propriamente dito, no qual é assegurada a participação dos interessados, participação esta que, por conta do conflito que lhe é subjacente, desenvolve-se de modo dialético, com submissão a princípios constitucionais processuais como o da ampla defesa e do contraditório.”<sup>25</sup>

Inicialmente cumpre esclarecer que a consequência da apresentação de impugnação ao ato praticado pela Administração Tributária é a suspensão dos seus efeitos enquanto não oferecida solução definitiva ao problema suscitado pelo impugnante.

Para Alberto Xavier:

[...] trata-se de decorrência do direito à ampla defesa, nos termos do qual nenhum ato administrativo suscetível de produzir consequências desfavoráveis para o administrado poderá ser praticado de modo definitivo sem que a este tenha sido dada a oportunidade de apresentar as razões (fatos e provas) que achar convenientes à defesa dos seus interesses”<sup>26</sup>.

Em outras palavras, o contribuinte que tem contra si formalizada a exigência de um crédito tributário, e oferece impugnação administrativa, dando origem a um processo administrativo, tem direito a que o crédito em disputa tenha sua exigibilidade suspensa.

Nessa toada, preconiza o art. 151 do CTN (BRASIL,1966), inciso III:

“Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

[...]

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

Conclui-se que o oferecimento de impugnação administrativa e a pendência de sua solução definitiva são causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário impugnado, e impedem que esse mesmo crédito produza efeitos aquele apontado como devedor.

---

<sup>25</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 108

<sup>26</sup> XAVIER, Alberto, **Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário**, 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 162

### 3.1.1. Aspectos da impugnação

O Processo Administrativo Fiscal Federal é disciplinado especialmente no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (BRASIL, 1972), o qual se repita, foi recepcionado pela Constituição Federal (BRASIL, 1988), integra a ordem jurídica brasileira com o status de uma lei ordinária.

Nesse sentido, serão tratadas várias etapas da impugnação no processo administrativo fiscal federal previsto no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (BRASIL, 1972).

Nos termos do art. 15 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (BRASIL, 1972), a impugnação deverá ser apresentada no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que o impugnante for intimado do ato impugnado, e será formalizada por escrito, devendo ser instruída com os documentos em que se fundamentar.

Já o artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (BRASIL, 1972), ressalta o requisitos que deverá conter a impugnação, assim dispõe:

“Art. 16 - A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

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

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

§ 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.

§ 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.

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador.

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

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

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

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

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se

demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

A necessidade de designação da autoridade competente, no início da petição de impugnação. O mesmo raciocínio vale para a qualificação do impugnante, que há de identificar-se, naturalmente, todavia entende Hugo Machado de Brito Segundo que esses requisitos devem ser compreendidos com muita moderação, o contribuinte “não pode ter sua defesa cerceada por conta da omissão de algum detalhe de sua qualificação”<sup>27</sup>, ainda nas palavras do autor “especialmente se considerarmos que essa qualificação já deve constar do documento que consubstancia o lançamento impugnado”<sup>28</sup>.

Mais importantes, dentre os requisitos da impugnação, certamente são os enumerados no inciso III, acima. Nesta senda, os motivos de fato e de direito que fundamentam a impugnação são precisamente as razões pelas quais o impugnante entende que o direito consagrado no ato impugnado não existe.

Importante referir, nesse ponto, que a legislação federal considera não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Assim, caso o impugnante não se conforme com a exigência em sua totalidade, deve expressamente questioná-la em sua totalidade.

### 3.2. Recurso Voluntário

Entende-se por recurso no processo administrativo fiscal o meio de provocar o reexame de uma decisão objetivando a reforma, o esclarecimento ou invalidação.

Nas lições de Hugo Machado de Brito Segundo:

[...] Proferida a decisão de primeiro grau, o princípio do devido processo legal substantivo impõe a existência de uma segunda instância, à qual a questão possa ser submetida para reexame. Trata-se de decorrência da própria falibilidade humana, a impor, nos processos em geral, a possibilidade de impugnação das decisões proferidas<sup>29</sup>.

Assim, quando a decisão proferida em 1º instância for prejudicial ao impugnante, este poderá submeter a primeira decisão ao reexame de instância superior através de recurso voluntário.

---

<sup>27</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 137

<sup>28</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, n. **Op. cit.**, p. 137.

<sup>29</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 167

Nesse sentido, o Recurso Voluntário é o requerimento endereçado ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), através do qual o contribuinte contesta a decisão proferida pela primeira instância administrativa.

O prazos para interposição de recurso voluntário contra a decisão proferida em 1ª instância pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento, via de regra, são 30 dias, contados da ciência da decisão de primeira instância. Artigo 5º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (BRASIL, 1972).

O Recurso Voluntário deverá conter a identificação da autoridade julgadora a quem é dirigida - CARF; a qualificação do sujeito passivo (contribuinte recorrente); os motivos de fato e de direito em que se fundamentam, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; assinatura do sujeito passivo ou de seu representante legal.

Poderá ainda, além das alegações já apresentadas, trazer novas alegações referentes ao mérito julgado na decisão contestada.

Outro não é entendimento, nas palavras de Hugo Machado de Brito Segundo:

[...] Questão de relevo, relacionada aos recursos, especialmente ao “voluntário”, diz respeito à possibilidade de juntada de documentos, ou de outros elementos de prova. Como já adiantamos em itens anteriores, o princípio da verdade material impõe à administração a busca por um esclarecimento dos fatos o mais completo possível, o que a impede de recusar-se a considerar provas sob o argumento de que trazida aos autos em momento inadequado<sup>30</sup>.

Assim, o processo administrativo fiscal é de interesse das partes a elucidação dos fatos (Princípio da Verdade Material), não podendo implicar, em hipótese alguma, prejuízo para aquele em cujo benefício foi instituído.

Ademais, sustenta-se que o recurso voluntário não enseja a revisão do lançamento, pois o mérito não trata do lançamento, mas à decisão que o julgou procedente e, assim, a decisão de primeiro grau é que seria modificada ou mantida, e não o lançamento.

### **3.3. Recurso Especial**

Embora o processo administrativo tributário, via de regra, tem o seu julgamento definitivo prolatado pelo órgão colegiado de segundo grau, a legislação federal, prevê a possibilidade de interposição de recurso a instâncias especiais.

---

<sup>30</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, n. **Op. cit.**, p. 167.

O Recurso Especial poderá ser interposto pelo Contribuinte contra Acórdão de julgamento de Recurso Voluntário ou de Recurso de Ofício quando a decisão der à Lei Tributária interpretação divergente daquele que tenha dado outro julgado do CARF.

Assim, o recurso somente é cabível<sup>31</sup> na hipótese de divergência entre as Turmas ou Câmaras do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, destinado a uniformizar a jurisprudência do órgão.

Para Hugo de Brito Machado Segundo:

[...] A estrutura parece bastante adequada. Diante de eventuais equívocos de Câmara ou turma do CARF, que esteja em desarmonia com a jurisprudência de outras Câmaras ou turmas, há possibilidade de reexame por outro órgão igualmente colegiado, mediante recurso a ser interposto no prazo legalmente estabelecido para tanto, caso o julgamento proferido por uma das turmas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais conclua pela parcial procedência do lançamento, a interposição do recurso à Câmara Superior de Recursos Fiscais CSRF, por uma das partes abre a possibilidade para que a outra, no prazo de que dispõe para oferecer contrarrazões, possa também recorrer de forma adesiva, por aplicação analógica do art. 500 do CPC (no novo CPC, art. 1.010), naturalmente se estiverem presentes os seus pressupostos de admissibilidade (v. g., a divergência entre a decisão recorrida e o entendimento de outras câmaras)<sup>32</sup>

Há de consignar, por fim, que O Recurso Especial deverá conter: a identificação da autoridade julgadora a quem é dirigida - CARF; a qualificação do sujeito passivo (contribuinte recorrente); o número do processo administrativo em litígio e o número da decisão administrativa contestada; a divergência arguida indicando até duas decisões divergentes por matéria; cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, cópia de publicação de até 02 ementas. O Recurso Especial deverá ser protocolado no prazo de 15 dias contados da ciência do acórdão recorrido.

### 3.3. Outros meios de defesa do contribuinte

*Na obra “Protocolo Intempestivo e Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário”.* São Paulo: Noeses, 2011. Apresentado no VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários, Íris Vânia Santos Rosa, leciona outros meios de defesa do contribuinte no Processo Administrativo Fiscal, os quais, autorizados pela legislação federal, têm por objetivo

---

<sup>31</sup> Com o advento da Lei 11.941/2009, que alterou a estrutura dos Conselhos de Contribuintes, a competência da CSRF foi reduzida.

<sup>32</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 175.

se opor aos lançamentos/decisões tributários. Garantido aos contribuintes meios hábeis para defesa no âmbito administrativo. Passa-se a expor.

### **3.3.1. Manifestação de Inconformidade**

Dirigida às DRJ e interposta pelo sujeito passivo, no prazo de 30 dias, contra despacho decisório das Delegacias da Receita Federal – DRF ou das Inspetorias da Receita Federal – IRF que denegou pedido restituição, compensação, ressarcimento, reembolso, imunidade, suspensão, isenção e redução de alíquotas de tributos, Pedido de Revisão de Ordem de Incentivos Fiscais (PERC), indeferimento de opção pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) e pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), e exclusão do Simples e do Simples Nacional.<sup>33</sup>.

### **3.3.2. Embargos de Declaração**

Previsto no Anexo II da Portaria MF n.º 55/1998, e artigo 27 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF – Anexo I da Portaria MF n.º 55/1998, os Embargos de Declaração poderão ser interpostos pelo Contribuinte, entre outros, quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual o Órgão Julgador deveria ter se pronunciado. Dirigido ao CARF ou à CSRF, os embargos de declaração deverá ser interposto mediante petição fundamentada protocolada no prazo de 5 dias contados da ciência do Acórdão.

Há que considerar, ainda, que os Embargos protocolados tempestivamente interrompem o prazo para a interposição de Recurso Especial. O despacho do CARF será definitivo se declarar improcedentes as alegações suscitadas, sendo submetido à deliberação da turma responsável pelo acórdão embargado em caso contrário.

---

<sup>33</sup> Inciso I do artigo 224 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF n.º 030, de 25/02/2005.

### 3.2.3. Agravo

A partir da publicação da Portaria MF n° 152/2016 do Regimento Interno do CARF, foi reintroduziu o Agravo<sup>34</sup> como recurso processual à disposição do Contribuinte, que poderá utilizá-lo na hipótese de negativa de seguimento do recurso especial de divergência, nos termos do art. 71 do Anexo II do RICARF.

No Agravo, o interessado tem a oportunidade de se manifestar acerca da motivação da negativa de seguimento de seu recurso especial, renovando seus argumentos à autoridade superior. Isso aprofunda a discussão e, conseqüentemente, a qualidade e legitimidade das decisões, constituindo, assim, medida de transparência e segurança jurídica, ampliando a garantia do contraditório e da ampla defesa.

Dirigido aos CARF (Presidente da Câmara recorrida) o agravo deverá ser interposto, no prazo de 05 dias.

## 4. QUESTÕES CONTROVERTIDAS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL

Um dos aspectos mais sugestivos e mais difíceis da ciência do processo é a análise das questões que se apresentam controvertidas. Isso ocorre porque o que a sociedade e o meio jurídico necessitam é uma boa legislação que apresente normas que realmente sejam eficazes e que realizem a vontade das partes no litígio.

Todavia, sabe-se que a perfeição normativa não existe e por essa razão permanecem dificuldades de interpretação de determinadas regras, proporcionando debates profundos, tanto por parte dos doutrinadores, quanto pelas decisões reiteradas dos órgãos administrativos.

No momento de sua criação, não se sabe se a lei de forma exata irá contribuir e influenciar na efetivação das decisões. Para que se possa formar uma opinião acerca das regras do processo administrativo fiscal federal e em especial do que hoje apresenta controvertido, seguem pontos controvertidos analisados nesse estudo.

Este exame tem o escopo de trazer alguns pontos que contribui para transparência, democratização e eficiência da gestão pública, frente à problemática, da qual se analisa, a

---

<sup>34</sup> O Agravo havia sido suprimido com a edição da Portaria MF n° 256, de 2009, que institui o Regimento Interno do CARF. À época, os processos ainda tramitavam na forma de autos em papel e, portanto, a existência do agravo implicava a necessidade de remessa física dos autos para ciência da parte interessada e posterior retorno ao CARF, para sua apreciação.

inserção do contribuinte na Administração Pública como garantia dos direitos fundamentais a uma boa administração, fruto da dinâmica do neoconstitucionalismo.

Desta maneira, importante analisar temas que mostram tendência para uma instabilidade interpretativa, dentre os quais está a declaração de inconstitucionalidade pelos órgãos de julgamento administrativo, assim como o Direito da Fazenda à jurisdição.

A primeira pergunta que se faz é: A autoridade administrativa, como julgadora no processo administrativo fiscal, pode deixar de aplicar a lei por considerá-la inconstitucional?

O Tema em questão é extremamente polêmico. A doutrina encontra-se dividida, entendendo uns que esse aspecto é restrito ao Poder Judiciário, ao passo que outros sustentam que a autoridade administrativa tem poderes para tanto.

Inicia-se pela corrente que entende que a autoridade administrativa pode manifestar-se sobre a inconstitucionalidade de lei.

Um dos primeiros argumentos que se põe diante do tema do controle de constitucionalidade das normas jurídicas pela Administração é a necessidade de manutenção do Estado de Direito Constitucional, que jamais seria mantido na hipótese de se recusar à Administração a capacidade de afastar a aplicação de norma inconstitucional, ou de forçá-la a aguardar a atuação corretiva do Poder.

José Augusto Delgado entende que:

[...] Deixar de cumprir a lei, por eivada de tão grave defeito, constitui compromisso assumido por todos os agentes políticos e administradores quando assumem os seus cargos. Amesquinhar a Constituição sob os argumentos de natureza política e sem apoio dela própria não é conduta que contribua para o aperfeiçoamento das entidades jurídicas. A guarda da constituição constitui um dever de todos os cidadãos, independentemente de se encontrarem ou não no exercício de função pública. Estando nesta situação, a responsabilidade apresenta-se com uma carga muito mais pesada, em face da ausência da vontade de agir, por ter que acompanhar a vontade posta na Lei Maior<sup>35</sup>

Para Valdir de Oliveira Rocha:

[...] o órgão decisor administrativo, singular ou colegiado, conhecer de pedido fundamentado em inconstitucionalidade ou ilegalidade, dando-lhe ou não provimento, com a devida motivação."<sup>36</sup>

<sup>35</sup> DELGADO, José Augusto. **Processo Administrativo Tributário**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Processo Administrativo Tributário**. 2.ed. Atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p.111.

<sup>36</sup> ROCHA, Valdir de Oliveira. "Algumas Questões do Processo Administrativo Tributário", em **Processo Administrativo Tributário**, 2. ed., coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 255-256,

No mesmo sentido é o entendimento de Ives Gandra da Silva Martins:

[...] “Pretender servir ao Estado e à sociedade, negando-se a cumprir a constituição, sob a alegação de que questões constitucionais devem ser examinadas pelo Poder Judiciário, é desrespeitar a ordem, é descumprir a lei e é violentar o Estado de Direito, visto que toda a ordem jurídica tem o seu perfil definido pela Constituição.”<sup>37</sup>

Não parece haver dúvidas que lei em desacordo com a Constituição, não deve ser cumprida pela autoridade administrativa, já que o respeito à Lei Maior constitui dever de todos os cidadãos, especialmente quando se encontram no exercício de função pública.

Por outro lado, ocorre que a interpretação entre a lei e a Constituição nem sempre é tarefa fácil. Interpretar a compatibilidade ou não da lei com o texto supremo, pode levar a extrair da norma mais de um sentido e todos lógicos e jurídicos, dependendo do ponto de vista do intérprete.

Não é dada aos agentes administrativos a competência para julgar acerca da constitucionalidade de uma lei, não poderia as autoridades administrativas, quando investidos na função de julgadores de processos administrativos fiscais entender que haveria inconstitucionalidade.

Hugo Machado de Brito, no mesmo sentido, doutrina:

[...] A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é ou não é inconstitucional.

(...)

Tal conclusão, que aparentemente contraria o princípio da supremacia constitucional, na verdade o realiza melhor do que a solução oposta, na medida em que preserva a unidade do sistema jurídico, que é o objetivo maior daquele princípio.”<sup>38</sup>

Forçoso é filiar-se ao doutrinador que afirmam a impossibilidade de a Administração declarar a inconstitucionalidade de lei, mais especificamente seus órgãos julgadores administrativos, como o é o Carf.

A verdadeira questão não reside em saber se uma autoridade administrativa pode recusar aplicação a uma lei inconstitucional, mas em saber se ela tem competência para dizer se a lei é inconstitucional.

<sup>37</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 74-76.

<sup>38</sup> MACHADO, Hugo de Brito, “Algumas Questões do Processo Administrativo Tributário”, em **Processo Administrativo Tributário**, 2. ed., coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 151 e 152

Conforme sustenta Hugo de Brito Machado Segundo:

[...] Não se nega a possibilidade de a Administração declarar a inconstitucionalidade de seus atos, nem de aplicar “diretamente” a Constituição. Com efeito, caso um agente fiscal viole o domicílio de um contribuinte, ou sua correspondência, a Administração não só pode como efetivamente tem declarado a inconstitucionalidade do ato de lançamento, porque efetuado ao arrepio de dispositivos constitucionais<sup>39</sup>.

É o que se verifica nos julgados abaixo transcritos:

EMENTA - INCONSTITUCIONALIDADE - A apreciação da constitucionalidade ou não de lei regularmente emanada do Poder Legislativo é de competência exclusiva do Poder Judiciário, pelo princípio da independência dos Poderes da República, como preconizado na nossa Carta Magna. (Brasil, Autoridade Primeiro Conselho de Contribuintes. 7ª Câmara. Turma Ordinária, Acórdão nº 10708335 do Processo 10120005246200405. Data 09/11/2005).

Por outro lado, o fato do enfrentamento da constitucionalidade da lei ser de competência exclusiva do Poder Judiciário, não impede que o órgão julgador administrativo tenha obrigação de acolher em suas decisões, em situações excepcionais, a inconstitucionalidade de lei declarada pelo Supremo Tribunal Federal<sup>40</sup>.

Destarte, parece mais adequado o entendimento de que só o poder judiciário, no âmbito de atividade jurisdicional, pode deixar de aplicar uma Lei por considerá-la inconstitucional.

A segunda controvérsia a ser discutida é a possibilidade de a Fazenda Pública poder ir a juízo para pedir a anulação da decisão administrativa a ela contrária?

O Parecer/PGFN/CRJ nº 1.087, de 19 de julho de 2004<sup>41</sup>, concluindo favoravelmente a essa alternativa, reacendeu a discussão sobre o tema. Esclarece a Fazenda Pública que seria possível juridicamente, que as decisões do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que lesarem o patrimônio público, sejam submetidas ao crivo do Poder Judiciário, quando favoráveis ao contribuinte.

<sup>39</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 132.

<sup>40</sup> Ac. un. da 1ª CC. do 1º CC - nº 101-87.770 - Rei. Cons. Roberto William Gonçalves - DOU 4.7.1995, p. 9904 - Repertório IOB de Jurisprudência nº 16/95, p. 276, c. 1. Nesse sentido, aliás, o art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, nele inserido pela MP nº 449/08, dispõe: “An. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; II - que fundamente crédito tributário objeto de: a) dispensa legal de constituição ou de ato de arrolamento do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de junho de 2002; b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.”

<sup>41</sup> Parecer suspenso pela NOTA PGFN/PGA/Nº 74/2007, até que Supremo Tribunal Federal Julgue o RE nº 535.077.

Sustenta a Fazenda pública que, em face do preceito constitucional inserido no inciso XXXV do artigo 5º da Constituição (BRASIL, 1988), a lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

Neste sentido entende Francisco de Assis:

[...] De acordo com a Constituição, toda decisão só se torna definitiva sobre dada controvérsia, quando ditada pelo Poder Judiciário. As garantias constitucionais de acesso ao Judiciário, da ampla defesa e do devido processo legal são assegurados tanto ao contribuinte quanto à Fazenda Pública. Não há no texto maior qualquer ressalva nesse sentido. Portanto do aspecto legal nada impede que a Fazenda Pública intente ação anulatória contra decisão administrativa e ela contrária.”<sup>42</sup>

Akselrad<sup>43</sup> explica que os princípios da isonomia, ampla defesa e o contraditório, somados ao princípio do livre acesso ao Judiciário permitem a proposição de anulação da decisão final administrativa pelo Poder Público.

Todavia, doutrinadores respeitáveis, contudo, não partilham desse entendimento. O entendimento é que a administração está armada no poder de autotutela do interesse público, isto significa ser prescindível e desnecessário o controle do Judiciário, para a prática desses atos executórios ou de autotutela.

Ives Gandra da Silva Martins em manifestação sobre o tema assevera que:

[...] Não há como permitir que depois de todos os privilégios que possui na condução do processo administrativo, tenha, ainda, o direito de ingressar em juízo para desconstituir a decisão administrativa favorável ao contribuinte”.<sup>44</sup>

Nesse diapasão, Valdir de Oliveira Rocha entende que: “seria absolutamente contraditória admitir-se que a Fazenda Pública, diante de decisão que aparentemente lhe seria adversa, se dirigisse ao Poder Judiciário”.<sup>45</sup>

Acrescenta, ainda, o referido autor que:

[...] admitir que a Fazenda Pública se valha do Poder Judiciário para obter a anulação de decisão administrativa “a ela contrária” é ignorar a natureza jurídica do processo administrativo, que é a de validador do ato administrativo questionado pelo contribuinte”<sup>46</sup>.

<sup>42</sup>ALVES, Francisco de Assis. “Algumas Questões do Processo Administrativo Tributário”, em **Processo Administrativo Tributário**, 2.ed., coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p.462

<sup>43</sup> AKSELRAD, Moisés. **Processo administrativo tributário**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Processo administrativo tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2002. p. 422-423.

<sup>44</sup>MARTINS, Ives Gandra da Silva, “Algumas Questões do Processo Administrativo Tributário”, em **Processo Administrativo Tributário**, 2.ed., coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 76.

<sup>45</sup> ROCHA, Valdir de Oliveira. “Algumas Questões do Processo Administrativo Tributário”, em **Processo Administrativo Tributário**, 2.ed., coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Revista dos Tribunais 1999, p. 256.

<sup>46</sup> ROCHA, Valdir de Oliveira. Op. cit. Loc. cit.

Neste exame, parece acertada a posição adotada por Hugo de Brito Machado

Segundo:

[...] Nem se argumente, em oposição, que isso representaria ofensa ao inciso XXXV do art. 5º da CF/88, que garante a inafastabilidade da tutela jurisdicional. Na verdade, não se trata de negar o acesso ao Judiciário, mas de não admitir que alguém ingresse em juízo contra si mesmo, o que é bem diferente. Quando um processo administrativo é concluído de modo favorável ao cidadão, e a própria administração, através de um de seus órgãos, que assim o *reconhece*. Seria insólito admitir que a Administração questionasse judicialmente um ato dela própria, pois isso colocaria o ente público correspondente na condição de autor e réu da mesma ação.

(...)

Além de todos os aspectos acima apontados, se admitíssemos que a Administração Pública pode ingressar em juízo contra decisões dela própria, nas quais reconhece a ilegalidade de seus atos, o processo administrativo seria completamente inútil.<sup>47</sup>

Destarte, não assiste qualquer razão e muito mesmo o direito de a Fazenda Pública buscar a via judicial, ou seja, invocar a prestação jurisdicional do Poder Judiciário para a tentativa de haver pronunciamento de outro poder em relação à sua função, externada através de seu próprio ato administrativo.

## CONCLUSÃO

Ao longo do presente artigo, abordou-se o processo administrativo fiscal, os meios de defesa do contribuinte nos tributos de competência federal e questões controvertidas.

Mereceu destaque a sistematização dos meios de defesa do contribuinte - em especial, a impugnação e os recursos (voluntário e especial). Verificou-se a partir da análise dos meios de defesa, que os recursos são simples petições que podem ser opostos independentemente da presença do advogado. Importante considerar que ambas as formas de defesa privilegiam os princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório e a legitimidade, ambos previstos na Carta Magna, bem como o princípio da verdade material, previsto no artigo 29 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (BRASIL, 1972) e o princípio da finalidade.

No entanto, apesar da apresentação desses pontos, algumas questões ainda ficarão obscuras carecendo de uma apreciação mais criteriosa, o qual foi realizado neste estudo.

A primeira questão que se analisou foi a se a autoridade administrativa, como julgadora no Processo Administrativo Fiscal, pode deixar de aplicar a lei por considerá-la

---

<sup>47</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 183.

inconstitucional. Conclui-se que a verdadeira questão não reside em saber se uma autoridade administrativa pode recusar a aplicação de uma lei inconstitucional, mas em saber se ela tem competência para dizer se a lei é inconstitucional, restando claro que pela legislação constitucional ou infraconstitucional, que não é dada aos agentes administrativos a competência para julgar acerca da constitucionalidade da Lei.

A segunda controvérsia discutida foi a possibilidade de a Fazenda Pública poder ir a juízo pedir a anulação da decisão administrativa a ela contrária. Conforme restou demonstrado é um raciocínio completamente contraditório admitir que a Fazenda Pública se dirija ao Poder Judiciário, tendo em vista que a administração está armada no poder de autotutela, sendo completamente desnecessário o controle do Judiciário, para a prática desses atos executórios ou de autotutela.

Portanto, foram demonstradas neste artigo, maneiras de o contribuinte exercer o direito fundamental a uma boa administração pública no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, para que eles não fiquem a mercê do Estado, em tais cobranças, tanto na relação com o agente administrativo, bem como de um provimento judicial e o resultado do presente artigo é uma simplificação, rapidez e uma desmistificação do Processo Administrativo Fiscal.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALVES, Francisco de Assis. **Algumas Questões do Processo Administrativo Tributário**, em **Processo Administrativo Tributário** 2.ed. coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

AKSELRAD, Moisés. **Processo administrativo tributário**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Processo administrativo tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2002.

BARROSO, Luís Roberto, **Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito - O Triunfo Tardio do Direito Constitucional no Brasil** - Revista de Direito Administrativo nº 240, 2005

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 09 dez. 2016.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: . Acesso em: 09 dez. 2016.

BRASIL. **Decreto n. 70.235, de 06 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal e dá outras providências. Disponível em: . Acesso em: 09 dez. 2016.

BRASIL. **Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: . Acesso em: 09 dez. 2016.

BRASIL. **Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**. Nota PGFN/PGA n. 74, de 06 de fevereiro de 2007. Suspende os efeitos do Parecer PGFN/CRJ n. 1.087, de 19 de julho de 2004 e da Portaria n. 820, de 25 de outubro de 2004.

BRASIL. **Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**. Parecer PGFN/CRJ n. 1.087, de 19 de julho de 2004. Conclui pela possibilidade jurídica de anulação, mediante ação judicial, de decisão de mérito proferida pelo Conselho de Contribuintes. Diário Oficial da União, Brasília, 23 ago. 2004. Disponível em: . Acesso em: 09 dez. 2016.

BRASIL. **Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**. Portaria n. 820, de 25 de outubro de 2004. Disciplina, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a submissão de decisões dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais à apreciação do Poder Judiciário. Diário Oficial da União, Brasília, 29 out. 2004. Disponível em: . Acesso em: 09 dez. 2016.

BRASIL. **Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: . Acesso em: 09 dez. 2016.

BRASIL. **Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999.** Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: . Acesso em: 09 dez. 2016.

BRITO, Edvaldo. **Problemas de Processo Judicial Tributário**, v. 3, coordenado por Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 1999.

CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

DALLARI, Adilson Abreu; FERRAZ, Sergio. **Processo Administrativo**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

DELGADO, José Augusto. **Processo Administrativo Tributário**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Processo Administrativo Tributário**. 2.ed. Atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

DE PAULA, Rodrigo Francisco (Coord.). **Processo Administrativo Fiscal Federal**. Belo horizonte: Del Rey, 2006.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1998, 4. v.

HADARA, Kiyoshi. **Processo administrativo tributário**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Processo administrativo tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Processo administrativo tributário**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Processo administrativo tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2002.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Processo administrativo tributário**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Processo administrativo tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2002.

MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 9.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

NERY JR., Néilson. **Princípios do Processo Civil na Constituição Federal**. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. **Curso de Direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Processo Administrativo Tributário**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. **Princípios Constitucionais do Processo Administrativo no Direito Brasileiro**. Revista de Direito Administrativo: Rio de Janeiro, nº 209, jul/set. 1997.

ROCHA, Valdir de Oliveira. **Algumas Questões do Processo Administrativo Tributário**, em Processo Administrativo Tributário, 2. ed. coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Revista dos Tribunais 1999.

ROSA, Íris Vânia Santos. **Protocolo Intempestivo e Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário**. VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2011.

XAVIER, Alberto. **Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.