

DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO

Prof. JOSÉ HABLE
www.josehable.adv.br
johable@gmail.com

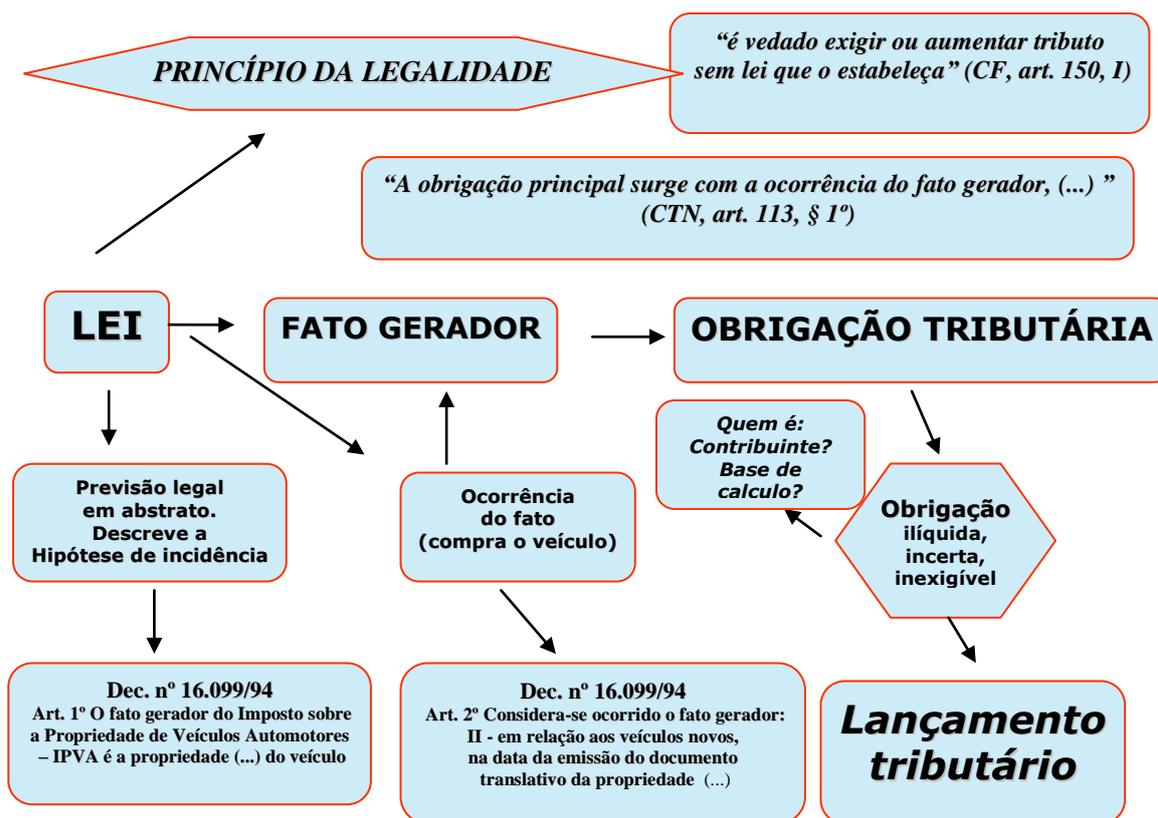
Conteúdo Programático

| |
|--|
| 4.1 Processo & procedimento. 4.2 As legislações tributárias regentes. 4.3 O início do procedimento fiscal. 4.4 A denúncia espontânea. 4.5 Os atos da administração.. |
| 4.6 O processo administrativo (diferenças e semelhanças com o Processo Judicial; Processo litigioso e não litigioso). |
| 4.7 Os princípios regentes (Princípios fundamentais que norteiam o PAF). 4.8 As modalidades de suspensão do crédito tributário |

INTRODUÇÃO

II) O PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL

RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA - “CRONOLOGIA”



1.1 Processo & Procedimento

Existem aqueles que defendem pela utilização do vocábulo *procedimento*, porque o termo “processo” estaria reservado à esfera

judicial, visto que, no *procedimento administrativo* não ocorre a relação triangular, sendo que o Estado - Administração é parte “julgadora” do processo.¹

Outros utilizam o termo “processo” por entenderem não estar reservado apenas para o âmbito judicial. “Processo administrativo” segundo Celso Antônio Bandeira de Mello,² é uma *sucessão itinerária e encadeada de atos administrativos que tendem, todos, a um resultado final e conclusivo*.

Relevante apresentar as seguintes distinções:

a) *Procedimento Administrativo Fiscal*: para indicar todos os procedimentos administrativos relativos à apuração dos tributos, antes da impugnação pelo sujeito passivo.

b) *Processo Administrativo Fiscal*: instaura-se no exato momento em que o lançamento tributário é impugnado pelo sujeito passivo.

c) *Processo Judicial Tributário*: desenvolve-se perante o Poder Judiciário.³

1.2 As legislações tributárias regentes

(i) Na União: **Decreto nº 70.235/1972**, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal. e **Lei Federal nº 9.784/1999**, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

(ii) **Lei nº 4.567, de 9 de maio de 2011**, que revogou a Lei nº 657, de 25 de janeiro de 1994, que dispunha sobre o processo administrativo fiscal contencioso e voluntário, e era regulamentada pelo Decreto nº 16.106, de 30 de novembro de 1994, e consolidava a legislação referente ao processo fiscal administrativo.

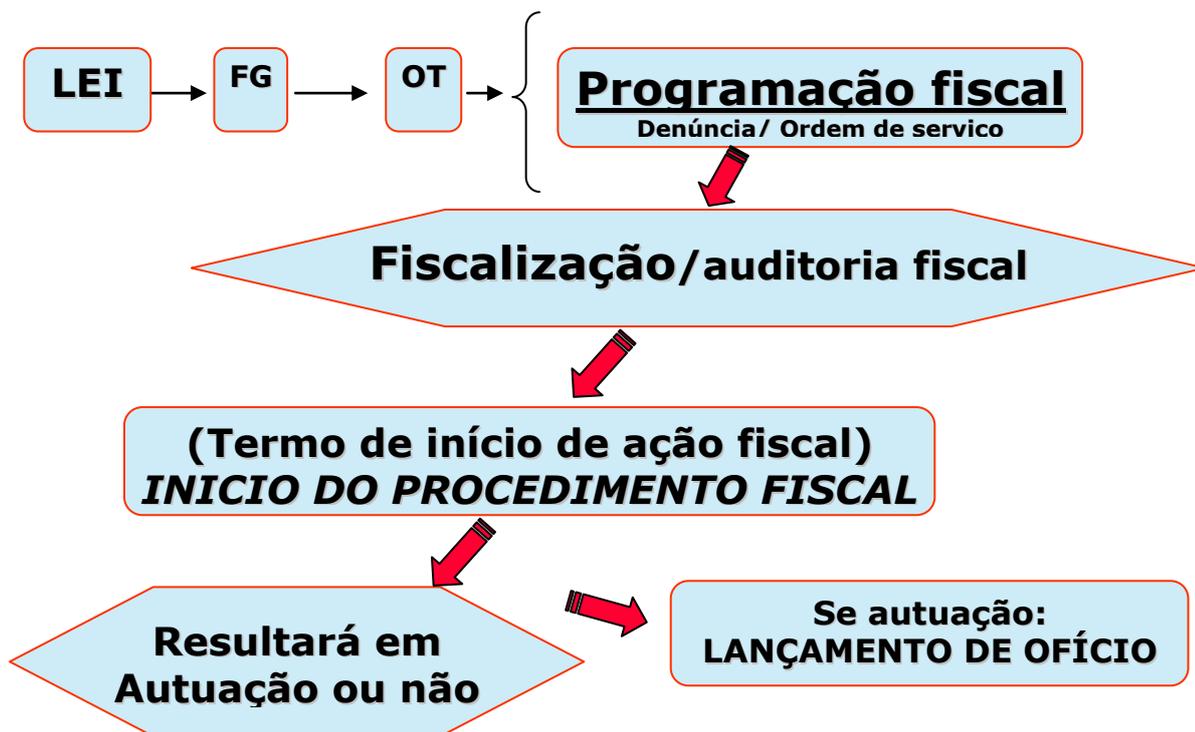
A **Lei nº 9.784**, de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, é aplicável, **no que couber**, aos atos e processos administrativos no âmbito da Administração direta e indireta do Distrito Federal, por força do art. 1º da Lei Distrital nº 2.834/2001.

¹ JUSTEN Filho, Marçal. **Considerações sobre o “Processo Administrativo Fiscal”**, in Revista Dialética de Direito Tributário nº 33/108 a 115.

² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. Malheiros, São Paulo, 1998, 10 ed. p. 315 a 318.

³ CASSIONE, Vittorio, Maria Eugenia Teixeira Cassone. Obra citada., p. 24.

PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL



1.3 O início do procedimento fiscal

O CTN determina que sejam lavrados termos que documentem o início do procedimento, que deverá fixar prazo máximo para a conclusão das diligências.⁴

Os atos e termos processuais, quando a lei não prescrever forma determinada, conterão somente o indispensável à sua finalidade, podendo ser encaminhados de forma eletrônica ou apresentados em meio magnético ou equivalente, conforme disciplinado em ato da administração tributária {Dec. 70.235/72, art. 2º e parágrafo único [\(Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005\)](#)}. E ainda “os atos serão públicos, exceto quando o sigilo se impuser por motivo de ordem pública, caso em que será assegurada a participação do contribuinte, do responsável ou seu representante legal.”

O início do procedimento fiscal, segundo o parágrafo único do art. 138 do CTN,⁵ dá-se com qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Dispõe o Decreto nº 70.235/72:

Art. 7º O **procedimento fiscal** tem início com:

⁴ BRASIL. CTN. Art. 196. “A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.”

⁵ BRASIL. CTN. “Art. 138. Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”

I - 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. (grifamos)

Nesse sentido, dispõe a lei 4.567/11:

Art. 18. O **procedimento administrativo fiscal tem início** com:
I – a **cientificação**, na forma do art. 11, do sujeito passivo ou seu representante, acerca de:
a) termo de início de ação fiscal;
b) Auto de Infração ou Auto de Infração e Apreensão;
c) qualquer ato da administração tributária relacionado com a infração;
II – qualquer ato da administração tributária relacionado à verificação da regularidade do trânsito de mercadorias.
§ 1º A Secretaria de Estado de Fazenda praticará atos administrativos de **monitoramento** que buscarão o cumprimento espontâneo da legislação tributária.
§ 2º Os **atos administrativos de monitoramento**, sem prejuízo do disposto em regulamento:
I – compreendem a verificação periódica dos níveis de arrecadação dos tributos administrados pela Subsecretaria da Receita da Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal, em função do potencial econômico-tributário dos contribuintes, assim como das variáveis macroeconômicas de influência;
II – serão realizados por intermédio do acompanhamento da arrecadação e do tratamento de quaisquer informações relacionadas com o crédito tributário, utilizando-se os dados disponíveis nos sistemas informatizados da Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal e das informações coletadas junto a fontes externas.

1.4 A denúncia espontânea

O início do procedimento fiscal dá-se com qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, segundo prescreve o parágrafo único do art. 138 do CTN:

“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.**”

Dispõe a lei 4.567/11:

Art. 19. O início do procedimento fiscal **exclui a espontaneidade** do sujeito passivo em relação aos atos anteriores **relacionados com a infração.**

§ 1º Para efeitos da espontaneidade, os atos que configurem o início do procedimento fiscal serão válidos pelo prazo de 60 (sessenta) dias, prorrogáveis por igual período a critério do superior hierárquico.

§ 2º O sujeito passivo deverá ser cientificado da prorrogação do prazo de que trata o § 1º deste artigo.

§ 3º Os **atos administrativos de monitoramento não excluem a espontaneidade.**

O Termo de Início de Ação Fiscal tem o efeito de cessar a **denúncia espontânea**. A *denúncia espontânea* de infração à legislação tributária direciona-se ao ilícito ou infração tributária oriundos do descumprimento de obrigações principais e acessórias. É um *instrumento de exclusão da responsabilidade* em função do cometimento de alguma espécie de ilícito tributário administrativo (*não pagamento, emissão irregular de notas fiscais, etc.*)

O legislador instituiu que a denúncia deixará de ser espontânea, ou tempestiva, depois de iniciado qualquer procedimento administrativo ou medida fiscalizatória, **desde que relacionados com a infração**.

Kiyoshi Harada, em artigo publicado,⁶ enfatiza:

“São os seguintes os requisitos para operar a exclusão da responsabilidade decorrente de infração por denúncia espontânea:

a) a denúncia da infração há de anteceder qualquer iniciativa do fisco relacionada com a infração objeto de denúncia espontânea;

b) a denúncia deve ser acompanhada do pagamento integral do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, nos casos em que competir a ela a apuração de tal valor.”

1.4.1 **O parcelamento como forma de pagamento**

Pelo art. 155-A do CTN, o “*parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica*. § 1º. *Salvo disposição de lei em contrário, o **parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.***”

Em julgados do STJ,⁷ **parcelamento não é pagamento**. Assim, não se aplica o benefício da denúncia espontânea, quando houver parcelamento, a não ser que lei disponha em contrário.

1.4.2 **A denúncia espontânea nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação**

O STJ, em jurisprudência já pacificada, tem considerado insuficiente para afastar a responsabilidade por infração tributária a

⁶ HARADA, Kiyoshi. *Lançamento por homologação e denúncia espontânea*. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 20 fev. 2010. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.26018>>. Acesso em: 26 set. 2011.

⁷ STJ, AgRg nos EDcl no Ag 646816/RS, Min. José Delgado, 1 T.

confissão de débito tributário relativo a imposto recolhido pelo lançamento por homologação, ao formular a Súmula 360.⁸

Kiyoshi Harada⁹ assim doutrina:

“Alguns entendem que não se aplica o instituto da denúncia espontânea em se tratando de lançamento por homologação; outros entendem que o benefício da denúncia espontânea não pode discriminar a modalidade do lançamento por homologação, fazendo referência à divergência jurisprudencial a cerca da matéria.

Penso não existir a alegada divergência jurisprudencial a não ser pela simples leitura das ementas, que nem sempre resumem com fidelidade o real conteúdo dos acórdãos.

Na hipótese em que o contribuinte apurou o montante do tributo devido e comunicou ao fisco o exato valor a ser recolhido, no prazo legal, parece óbvio que, decorrido aquele prazo legal, não é dado ao contribuinte querer ultimar o pagamento do tributo declarado sem sujeitar-se a multa moratória, a pretexto de exercitar a faculdade do instituto da denúncia espontânea.

Como o fisco tem o prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, para concordar com a atividade exercida pelo contribuinte (apuração do tributo, sua escrituração e comunicação do débito ao fisco) ou dela discordar, permitir o benefício da denúncia espontânea nesse caso seria o mesmo que conferir efeito jurídico a uma condição potestativa: o valor do benefício a ser conferido (1 ano, 2 anos, 4 anos de multa moratória etc) ficaria no arbítrio de uma das partes da relação jurídica tributária, no caso, na dependência da vontade do contribuinte.

Será bem diferente se o contribuinte após apurado, comunicado e recolhido antecipadamente o tributo relativo a um determinado mês verificar ulteriormente que cometeu um erro aritmético na soma de valores, resultando em um montante menor de tributo, ou se verificar que foi omitido, involuntariamente, a escrituração de uma nota fiscal. Nessa hipótese, pode o contribuinte valer-se da denúncia espontânea recolhendo imediatamente o montante integral do tributo devido, acrescido de juros de mora e correção monetária, sem pagamento da multa de mora.”

1.4.3 **A denúncia espontânea na declaração do imposto de renda**

A **Lei nº 8.981/1995**, em seu art. 88, prevê, para a falta de apresentação da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado, a aplicação de *multa punitiva*.

A Fazenda Pública Nacional insiste em impor a punição, sob o argumento de que o atraso na apresentação da declaração não configurava infração tributária albergada pelo art. 138 do CTN, tese esta defendida nos Tribunais.

No Judiciário, havia precedentes jurisprudenciais para os dois lados.¹⁰ Entretanto, a matéria pacificou-se, sendo atualmente este

⁸ STJ. SÚMULA N. 360-STJ. “O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.” Rel. Min. Eliana Calmon, em 27/8/2008.(Informativo 365 do STJ).

⁹ HARADA, Kiyoshi. *Lançamento por homologação e denúncia espontânea*. Conteudo Juridico, Brasília-DF: 20 fev. 2010. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.26018>>. Acesso em: 26 set. 2011.

tribunal favorável a aplicação da multa à infração decorrente do atraso na entrega da declaração do imposto de renda, não se aplicando o art. 138 do CTN.¹¹ O fundamento do julgado do STJ repousa na natureza da infração, meramente formal, não abarcada pelo benefício do art. 138 do CTN.

III) A FORMALIZAÇÃO DA EXIGÊNCIA FISCAL

1.1 *As modalidades de lançamento*

Conforme dispõe o CTN, existem três modalidades de lançamento: (a) o **misto**, também conhecido como *por declaração*, no qual o Fisco age com base nas informações prestadas pelo sujeito passivo (CTN, art. 147); (b) o **direto**, ou **de ofício**, que é aquele efetuado pelo agente público competente, sem nenhum auxílio do sujeito passivo (CTN, art. 149); e (c) o **por homologação**, em que o sujeito passivo realiza os procedimentos de lançamento sem o prévio exame do Fisco (CTN, art. 150).

1.2 *A constituição do crédito tributário*

No ordenamento jurídico brasileiro, o lançamento tributário, não obstante várias impropriedades contidas no CTN, encontra-se expressamente definido no seu art. 142, *caput*, que dispõe:

“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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível..” (Grifos nossos).

1.3 *O lançamento tributário de ofício*

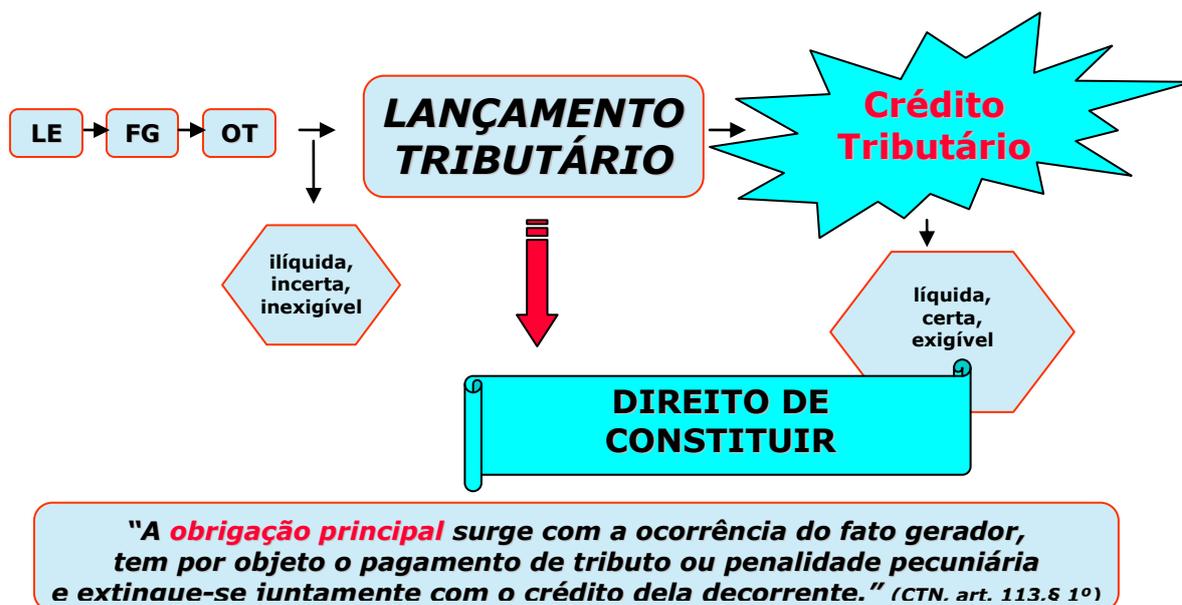
Importante ressaltar que a modalidade de lançamento é eleita pela própria lei que rege o tributo (CTN, art. 149, I), sendo que “o direito de fazer o lançamento de ofício existe em relação a todos os tributos,” pela sua própria natureza ou pelo descumprimento de deveres tributários, e “em todos os casos, a Fazenda Pública terá sempre o direito de lançar”.¹²

¹⁰ BRASIL. STJ, ser excluída a multa punitiva: REsp nº 246.295/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 04.04.2000, v.u., DJU 12.06.2000.

¹¹ BRASIL. AgRg no Ag 502772/MG, Rel. Min. Francisco Falcão T1 - 25/11/2003 DJ 22.03.2004 p. 214. REsp nº 243.241/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 21/08/2000.

¹² MACHADO, Hugo de Brito. **Processo administrativo tributário**, Caderno de Pesquisas Tributárias – nova série, n. 5, Coord. de Ives Gandra, São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 1999, p. 141.

PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL



Dispõe o Decreto nº 70.235/72:

“Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em **autos de infração** ou **notificação de lançamento**, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

(...)

Art. 10. O auto de infração será lavrado por **servidor competente**, no **local da verificação da falta**, e conterá obrigatoriamente:

- I - a qualificação do autuado;
- II - o local, a data e a hora da lavratura;
- III - a descrição do fato;
- IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
- V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
- VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Nos termos da Lei 4.567/11, tem-se:

Art. 17. O **procedimento administrativo fiscal** compreende as seguintes ações:

I - orientação, verificação e controle do cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo, podendo resultar em:

- a) **lavratura de Auto de Infração;**
- b) **lavratura de Auto de Infração e Apreensão;**
- c) expedição de **Notificação de Lançamento;**
- d) expedição de **Aviso de Lançamento;**

II – arrecadação de documentos de qualquer espécie, coleta e tratamento de informações de qualquer natureza de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual.

Disciplina ainda a Lei 4.567/11:

Art. 11. Far-se-á **a intimação**:

I – por **servidor competente**, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem os intimar;

II – por **via postal**, com aviso de recebimento;

III – por **publicação no Diário Oficial do Distrito Federal** – DODF;

IV – por **meio eletrônico**, atestado o recebimento mediante:

a) certificação digital;

b) envio ao endereço eletrônico atribuído ao contribuinte pela administração tributária;

V – pela **publicação no sítio** da Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal, na Internet, nos casos de deferimento integral em **processos de jurisdição voluntária** ou quando o sujeito passivo for notificado por qualquer um dos meios dispostos nos incisos acima.

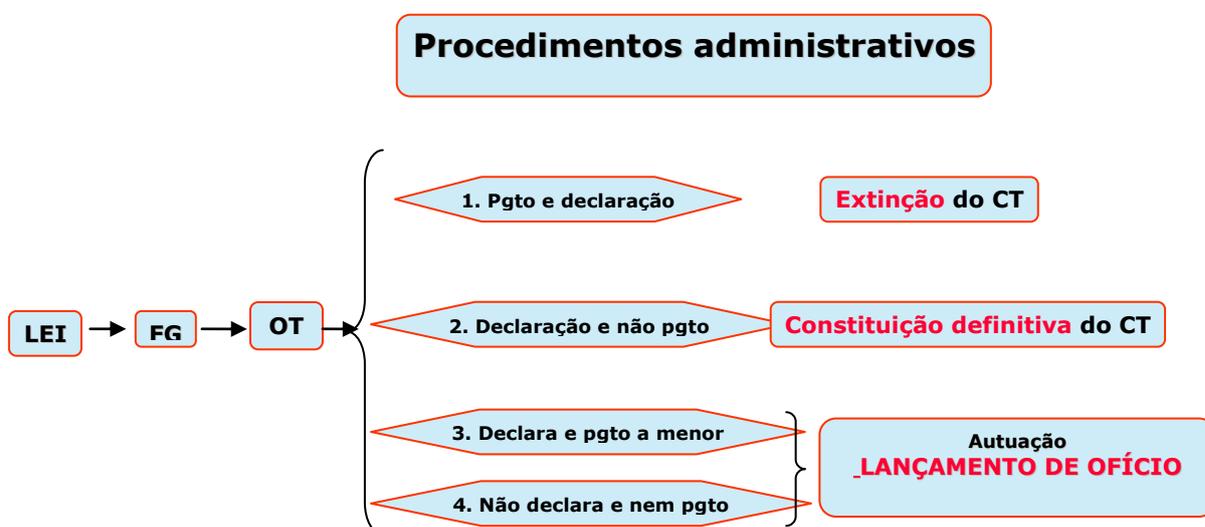
§ 1º A intimação quanto aos atos, procedimentos e processos previstos nos Títulos III, IV e V só será efetuada por **publicação no DODF** depois de esgotados os meios previstos nos incisos II e IV do caput deste artigo, ressalvado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo e no art. 36, § 2º.

§ 2º No caso de comprovada impossibilidade de intimação pelas vias previstas nos incisos II e IV do caput, a intimação por publicação no DODF poderá ser feita sem a observância do disposto no § 1º deste artigo. (...)

Art. 24. A exigência do crédito tributário sujeito à jurisdição contenciosa **será formalizada** em **Auto de Infração**, em **Auto de Infração e Apreensão** ou em **Notificação de Lançamento**.

1.5 O lançamento tributário por homologação

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO



IV) AS MODALIDADES DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Dispõe o art. 156 do CTN:

“Extinguem o crédito tributário:

- I) - o **pagamento**;
- II) - a compensação;
- III) - a transação;
- IV) - a remissão;
- V) - a **prescrição e a decadência**;
- VI) - a conversão do depósito em renda;
- VII) - pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º;
- VIII) - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do art. 164;
- IX) - a **decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória**;
- X) - a decisão judicial passada em julgado;
- XI) - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei (acrescentado pela LC 104, de 10/1/2001). (Grifos não do original).

1.1 A extinção do crédito por decurso de prazo

O art. 156 do CTN dispõe sobre as diversas modalidades de extinção do crédito tributário, entre as quais as relacionadas ao aspecto temporal: a *decadência* e *prescrição* (inciso V) e a *homologação tácita do lançamento*, nos termos do disposto no artigo 150, § 4º (inciso VII).

O instituto da *decadência* vem disciplinado no art. 173; o da *prescrição* está regrado no art. 174, e o da *homologação tácita do lançamento*, está disposto no art. 150, § 4º, todos do CTN.

A existência dos institutos da *decadência* e da *prescrição* visa propiciar maior estabilidade aos negócios jurídicos. Assim, o brocardo jurídico *dormientibus non succurrit jus*, com o significado de que o direito não socorre aos que permanecem inertes durante um determinado espaço de tempo, traduz com perfeição os referidos institutos, que se firmam nos pressupostos da **inércia** e do **tempo**.

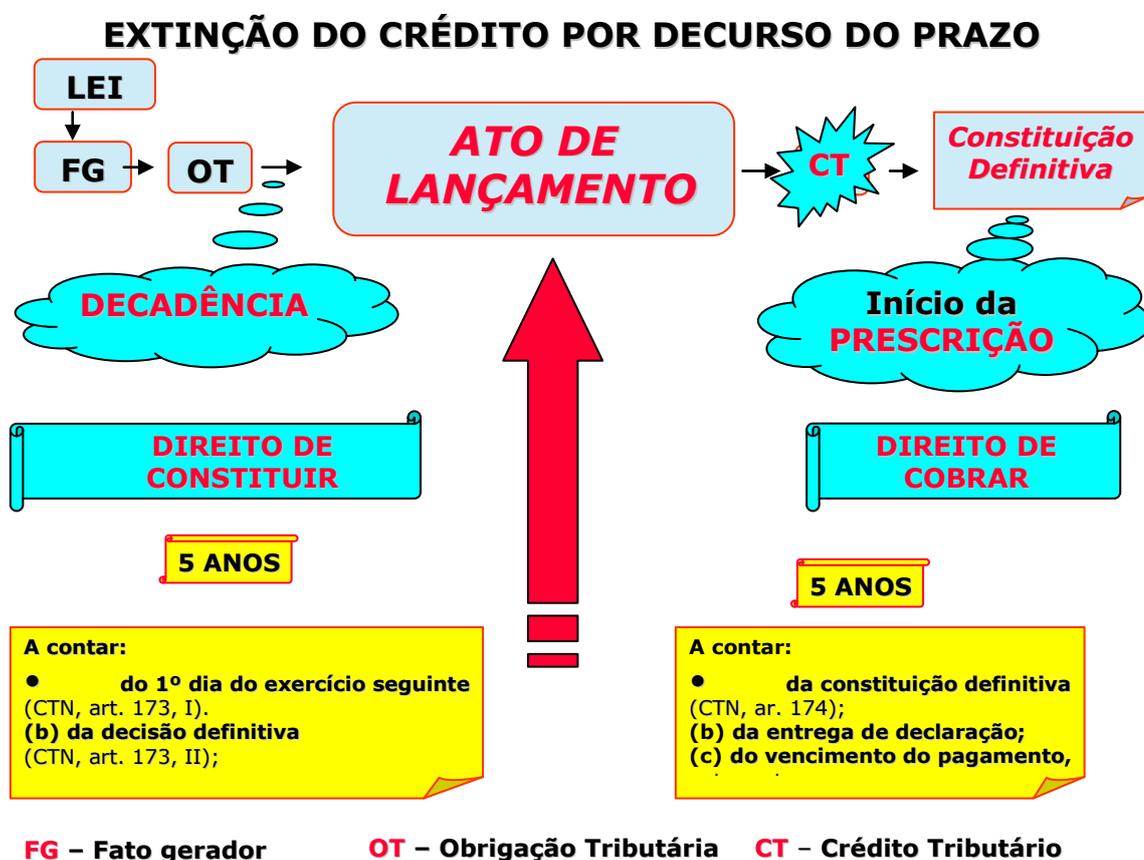
Nesse sentido, só se vislumbra a existência dos prazos extintivos de *decadência* ou *prescrição*, quando estiverem presentes os pressupostos necessários à sua ocorrência, quais sejam: a **inércia** do titular do direito e o transcurso do **espaço temporal** definido em lei.

Bastante relevante enfatizar que não basta tão-somente o transcurso de um *prazo*, para se querer alegar a ocorrência dos institutos em análise.

Esses institutos, contudo, diferem quanto ao seu objeto e ao momento de atuação. Na *decadência*, diz-se que a *inércia* refere-se ao exercício do direito, e os efeitos do tempo agem desde o seu nascimento. Já “na *prescrição*, a *inércia* diz respeito ao exercício da ação e o tempo

opera os seus efeitos desde o nascimento desta, que, em regra, é posterior ao nascimento do direito por ela protegido”.

No Direito Tributário, diferentemente do que se verifica no Direito Civil, há um evento marcante e significativo, denominado **ato de lançamento**, que irá separar, de forma nítida, os prazos decadencial e prescricional. Em razão disso, no Direito Tributário, não há dúvidas sobre se determinado prazo tem natureza decadencial ou prescricional, pois os referidos prazos estão delimitados pelo lançamento tributário, que funciona como um marco material, isto é, a *decadência tributária* somente ocorre antes do lançamento, resultando na extinção do direito de constituir o crédito tributário pelo seu não-exercício (CTN, art. 173), e a *prescrição tributária* apenas após lançado o tributo, ou melhor, depois de estar constituído definitivamente o crédito tributário (CTN, art. 174).¹³



1.2 O instituto da decadência tributária

Tratando do direito de o Fisco constituir o crédito tributário, por meio das modalidades de *lançamento de ofício* e *por declaração*, o prazo decadencial tem diferentes termos de início, dependendo da hipótese a ser tratada, conforme dispõe o art. 173 do CTN:

¹³ Ver mais: HABLE, José. Obra citada, p. 33 e ss.

“Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único - O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

(a) o **inciso I do artigo 173 do CTN**¹⁴

Ocorrendo as hipóteses necessárias ao lançamento tributário, dentro de determinado exercício e que, por algum motivo, não seja efetivamente concretizado nele, poderá a Fazenda Pública efetuá-lo de ofício nos cinco anos seguintes a esse exercício em que se iniciou a *possibilidade jurídica* de realizá-lo.

Isso significa dizer que o **exercício**, como *marco inicial* dos cinco anos em que o *lançamento poderia ter sido efetuado*, é aquele em que se instaura o dever-poder de o Fisco efetuar o lançamento, e não os anos subseqüentes ou aquele em que termina essa possibilidade jurídica de a Fazenda constituir o crédito tributário.¹⁵

➤ A título de ilustração, podemos colocar o seguinte exemplo:

Na hipótese de o fato gerador do Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU ocorrer no dia **1º de janeiro de 2007**, o Fisco tem a *possibilidade jurídica* de efetuar o seu lançamento no transcorrer do exercício de 2007. Se não realizado, é nesse **exercício** de 2007 que o Fisco *poderia ter efetuado o lançamento* para fins de contagem do prazo decadencial. Nos cinco anos seguintes, também poderá ser efetuado o lançamento tributário. Entretanto, o prazo decadencial já está em curso desde 1º de janeiro de 2008, isto é, “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” (CTN, art. 173, I), com seu marco terminal em **31 de dezembro de 2012**.

(b) o **inciso II do artigo 173 do CTN**¹⁶

Esse excerto legal está a dizer que da data da decisão definitiva, administrativa ou judicial, que tenha anulado por *vício formal* o lançamento tributário, anteriormente efetuado, terá o Fisco mais cinco anos para proceder a um novo lançamento.

É importante observar que a aplicação desse dispositivo é bastante específica, isto é, está ela limitada à anulação do lançamento e, tão-somente, por vício formal.

➤ A título de exemplo, citamos o caso hipotético em que:

(1) o Fisco lavra auto de infração – AI, constituindo o crédito tributário referente a fatos geradores dos exercícios de 2000 e 2001;

¹⁴ Ver mais: HABLE, José. Obra citada, p. 60/62.

¹⁵ HABLE, José. A decadência na suspensão por decisão judicial da constituição do crédito tributário . **Jus Navigandi**, Teresina, ano 12, n. 1779, 15 maio 2008. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11269>>. Acesso em: 24 maio 2008.

¹⁶ Ver mais: HABLE, José. Obra citada, p. 62/70.

(2) o autuado impugnou o AI, no prazo legal, nos termos do art. 151, III, do CTN;

(3) o órgão julgador de 2ª instância administrativa, em decisão definitiva de **12 de julho de 2006**, anulou o AI, por vício formal, retornando os autos ao setor de fiscalização para refazer o AI;

(4) o Fisco terá então, nos dizeres do art. 173, II, do CTN, mais cinco anos, a contar da decisão definitiva do órgão julgador (12.07.2006), para constituir o crédito tributário referente aos fatos geradores dos exercícios de 2000 e 2001, anulado por vício formal, ou seja, poderá constituí-lo até a data de **12 de julho de 2011**.

(c) o parágrafo único do artigo 173 do CTN¹⁷

Diferentemente do descrito no inciso I do mencionado artigo, aqui o prazo decadencial tem o seu começo, não do ano seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, mas a partir da data em que é iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação do sujeito passivo.

Existem, pelo menos, duas correntes doutrinárias de maior conotação que defendem interpretações distintas quanto ao prazo decadencial estabelecido no parágrafo único do art. 173 do CTN.

A **primeira corrente** interpreta os dizeres do citado *parágrafo único* no sentido de que estaria ele normatizando um *segundo termo decadencial*, ou melhor, a *previsão de um prazo de perempção, para que a Administração Pública conclua o procedimento tributário de lançamento já iniciado*.

A **segunda corrente doutrinária**, entretanto, comunga o entendimento de que o referido *parágrafo único* apenas está antecipando o início do prazo decadencial definido no inciso I do mesmo artigo, que somente iria começar *no primeiro dia do exercício seguinte*, caso o Fisco não viesse a se manifestar antes de findar o ano em que se inaugurou a *possibilidade jurídica* de se realizar o lançamento tributário.

Há que se enfatizar ainda que o mencionado dispositivo legal se refere tão-somente aos tributos sujeitos às modalidades de lançamento *de ofício* e *por declaração*, pois quanto aos sujeitos ao *lançamento por homologação*, o início do prazo extintivo tem-se com a ocorrência do fato gerador do tributo (CTN, art. 150, § 4º).

O parágrafo único do art. 173, em realidade, é um dispositivo perdido no tempo, pois, na prática, tem sua utilidade bastante reduzida, por estar seu emprego limitado aos tributos sujeitos ao lançamento de ofício e por declaração, e, tão-somente aos créditos tributários que ainda não tiveram seu prazo decadencial iniciado, ou seja, do ano em que a notificação foi realizada.

➤ Para uma melhor compreensão dos dizeres do mencionado parágrafo único, colocamos, a título de ilustração, o seguinte caso hipotético:

¹⁷ HABLE, José. Decadência e o inciso II do art. 173 do CTN . **Jus Navigandi**, Teresina, ano 12, n. 1784, 20 maio 2008. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11268>>. Acesso em: 24 maio 2008.

(1) a Fazenda Pública expede notificação ao contribuinte, datada de **10 de outubro de 2006**, para apresentar documentos relacionados a determinado imóvel, por não constar de seus arquivos o lançamento do Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU, referentes aos exercícios de 2004, 2005 e 2006.

Com esses fatos colocados, indagamos: quais as conseqüências da referida *notificação* no que se refere ao prazo de decadência?

(2) quanto aos fatos geradores do imposto ocorridos nos exercícios de 2004 e 2005, os prazos decadenciais tiveram seus inícios em 1º de janeiro de 2005 e 1º de janeiro de 2006, respectivamente (CTN, art. 173, I), não sofrendo nenhuma interferência da *notificação*. Pode assim o Fisco utilizar-se de seu direito de constituir, pelo lançamento de ofício, os respectivos créditos tributários devidos, até o dia 31 de dezembro de 2009 e 31 de dezembro de 2010, sob pena, então, de o seu direito ser alcançado pela decadência;

(3) no que se refere, entretanto, ao fato gerador do IPTU do exercício de 2006, se a Fazenda Pública não tivesse se manifestado em 10/10/2006, data da notificação, o prazo decadencial somente teria começado em 1º de janeiro de 2007 (CTN, art. 173, I). Todavia, com base no que dispõe o mencionado parágrafo único do art. 173, o *dies a quo* da decadência é antecipado para o dia 10 de outubro de 2006, podendo o Fisco constituir o crédito tributário devido até o dia **10 de outubro de 2011**, sob pena de ser extinto pela decadência.

1.3 Os efeitos da notificação do lançamento tributário

É bastante comum questionar-se qual o exato momento em que cessa o prazo decadencial na hipótese de a Fazenda Pública realizar uma ação fiscal: seria o da data do *termo de início de ação fiscal*; o da data da lavratura do Auto de Infração - AI pelo agente fiscal; ou o da ciência, pela notificação, do lançamento tributário ao contribuinte autuado?¹⁸

No melhor dizer da doutrina, é a **notificação** que dá *eficácia* ao lançamento tributário e, enquanto este não é levado ao conhecimento do contribuinte, é apenas um ato interno da Administração.

A *notificação*, em nosso entender, desempenha a função de levar ao sujeito passivo o conhecimento do lançamento efetuado, configurando-se como requisito de perfeição do lançamento. Se os efeitos do lançamento tributário pudessem ser produzidos sem o conhecimento do contribuinte, os princípios de certeza e segurança jurídica estariam sendo ofendidos. Assim, “mesmo no silêncio da lei, os prazos que *se referem* ao lançamento se contam a partir da sua notificação ao contribuinte, regularmente efetuada.”¹⁹

E é nesse sentido, também, que a jurisprudência de nossos tribunais superiores²⁰ tem se manifestado.

¹⁸ Ver artigo: **A ação fiscal e o cessamento do prazo decadencial**. Disponível em: HABLE, José. A ação fiscal e o cessamento do prazo decadencial. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 12, n. 1625, 13 dez. 2007. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10759>>. Acesso em: 27 abr. 2008.

¹⁹ XAVIER, Alberto. **Do lançamento – teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. 2 ed. São Paulo: Forense, 1998, p. 193-195.

²⁰ BRASIL. STJ. **REsp 533486/RS**, rel. Min. Francisco Peçanha Martins, 2ª T, DJ 06.03.2006. No mesmo sentido, REsp. nº 118.158/SP, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, 1ª T, DJ de 17.8.98: “Com a

Há de se notar ainda que, se o agente do Fisco efetuar um lançamento tributário, sem dar conhecimento ao contribuinte, o mesmo não produzirá nenhum efeito, pois estar-se-á cerceando-lhe o direito de se manifestar e contestar,²¹ nada se podendo exigir dele, simplesmente por não ter havido o aperfeiçoamento da relação jurídico-tributária, dado que se produziu algo sem eficácia, isto é, um lançamento sem efeito.

Dessa forma, o momento em que consideramos encerrado o prazo decadencial, ou seja, em que não se pode mais falar em decadência para fins de extinção do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, está delimitado pela data em que o contribuinte toma ciência do ato de lançamento, por qualquer dos meios definidos na legislação tributária.²² Na hipótese então de ser lavrado auto de infração - AI, será a data em que o autuado é notificado do mesmo, e não a data do *termo de início de ação fiscal* ou a data postada no AI, momento em que a sua lavratura é tão-somente iniciada ou concluída pelo agente fiscal.

V) O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

1.1 Os atos da Administração

As decisões dos órgãos administrativos, colegiados ou não, possuem a natureza jurídica de ato administrativo, pois se trata de “manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos administrados ou a si própria”.²³

Quanto à invalidação dos atos administrativos cabe tanto à Administração quanto ao Judiciário. A Administração pode **revogar** seus próprios atos, por motivos de conveniência ou oportunidade, atendendo a critérios discricionários, e **anular** por força de ilegalidade, esta abrangendo não só a literal violação de lei, mas igualmente inobservância aos princípios legais de direito ou abuso de poder. Essa posição está retratada pelo Supremo Tribunal Federal, na **Súmula 473**:

“A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivos de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada em todos os casos a apreciação jurisdicional.”

notificação do auto de infração consuma-se o lançamento tributário. Após este ato, não mais se cogita em decadência.”, entre outros. Disponível em: <http://www.stj.gov.br>. Acesso em: 20 jul. 2006.

²¹ BRASIL. CF/88. “Art. 5º (...) LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;” Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12 jul. 2006.

²² UNIÃO. Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. “Art. 23. Far-se-á a intimação: I - pessoal, (...); II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, (...); III - por meio eletrônico, (...)”, entre outras. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12 jul. 2006.

²³ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**, 19ª ed. 1994, Malheiros, p. 133.

Já ao Poder Judiciário cabe somente a **anulação** do ato administrativo, revelando-se também admissível a verificação, pelo Poder Judiciário, da compatibilidade entre o ato administrativo e os princípios constitucionais que regem a Administração Pública.²⁴

1.2. O processo administrativo

A Constituição Federal (CF/88), no seu art. 5º, LV, assegura o contraditório e a ampla defesa para os litigantes em **processo judicial ou administrativo**. Assim, como lei maior, serve de fundamento para todos os demais diplomas normativos e normas jurídicas existentes em nosso ordenamento jurídico, além das legislações infraconstitucionais (CTN e legislação específica de cada ente).

O objeto do processo administrativo tributário é, por excelência, o LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO, vocábulo este ambíguo, que apresenta duas acepções: procedimento e ato administrativo.

No instante em que o percurso destinado à emissão do ato de lançamento se torna litigioso, altera-se a natureza jurídica da relação dinâmica que se transmuda de procedimento para processo. Essa mudança opera severas conseqüências no plano do lançamento tributário, já que o *modus operandi* do agente administrativo antes informado por **PRINCÍPIOS** do procedimento administrativo passa a governar-se por princípios processuais. Os escudos processuais encontram raiz constitucional, fixando regras e garantias como as do contraditório e ampla defesa.²⁵

As etapas procedimentais e processuais administrativas da atividade lançadora praticada pela Administração Pública não podem ser confundidas até porque se regem por distintos postulados. Via de regra, a atividade procedimental precede a contenciosa.²⁶

1.3 Os princípios regentes

O processo administrativo tributário pauta-se nos princípios basilares do nosso ordenamento jurídico – **legalidade, ampla defesa, contraditório, devido processo legal**, dentre outros. Dessa forma, está claro que existe uma contraposição de interesses, quando os administrados impugnam determinado lançamento exarado pela autoridade fiscal, bem quando se defendem de um ato de aplicação de penalidade, por um descumprimento de obrigação tributária.

São princípios da administração pública, conforme estabelece a Constituição Federal de 1988:

“Art. 37. A administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos

²⁴ MEDAUAR, Odete **Direito Administrativo Moderno**, 7ª ed., 2003, Revista dos Tribunais, p. 171/172.

²⁵ MARINS, James. Obra citada, p. 28.

²⁶ Não se encontra convergência sobre o momento em que se detecta o início da etapa processual tributária. MARINS, James. **Processual tributário brasileiro**, Dialética, 2003, p. 164

Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.”

A lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, dispõe:

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

1.4 Os princípios informadores do Processo Administrativo Fiscal são:

a) da legalidade; b) da publicidade; c) da eficiência; d) da economia processual; e) da celeridade; f) do informalismo; g) da oficialidade; h) da busca da verdade material; da moralidade; j) do duplo grau de jurisdição; l) da impessoalidade, m) da razoabilidade, n) da proporcionalidade, o) da segurança jurídica, entre outros, assegurado o contraditório e ampla defesa.

FINALIDADE: Interpretação e aplicação da norma administrativa para melhor garantir a realização do fim público a que se dirige.

MOTIVAÇÃO: Indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinaram a ação administrativa – É a razão de decidir.

RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE: Vedação à escolha de soluções desarrazoadas, ou seja, fora do senso normal da sociedade. Adequação entre meios e fins na Ação Administrativa.

CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA: Ciência do conteúdo processual e exercício da ampla defesa pelos meios em direito assegurados.

DEVIDO PROCESSO LEGAL: Previsão legal do processo e seu desenvolvimento tendente à justa manifestação da Administração.

AUTOTUTELA: Defrontando-se com equívocos no desempenho de sua atividade, a Administração detém o poder-dever de revisar seus próprios atos quando ilegais, inconvenientes ou inoportunos. A correção das condutas administrativas prescinde da intervenção do Judiciário (Súmula 473/STF e art. 53 da Lei nº 9.784/99).

OFICIALIDADE: Em decorrência do interesse público que caracteriza a conduta administrativa, a Administração detém a faculdade de agir de ofício para instaurar, impulsionar, ordenar e concluir o processo administrativo.

VERDADE REAL (material): A Administração não pode agir baseada apenas em presunções, não se podendo contentar com a verdade formal.

Deve ser buscada a verdade substancial, não se limitando a alegações levantadas.

1.5 As modalidades de suspensão do crédito tributário

A exigibilidade do crédito tributário pelo sujeito ativo depende, pois, do *lançamento tributário*. Presente uma causa de suspensão da

exigibilidade do crédito tributário, fica o sujeito ativo impedido de exercitar atos de cobrança.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário é sempre de natureza temporária. Assim, pode o devedor de tributo ficar temporariamente protegido contra atos de cobrança da autoridade administrativa em razão de algumas *causas de suspensão da exigibilidade* do crédito tributário, previstas no art. 151 do CTN:

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

I – a moratória;

II – o depósito de seu montante integral;

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

IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança;

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI – o parcelamento.” (Grifamos).