

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

CIBELE DA ROSA MASTROIANO

**A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE NA DEFESA
ADMINISTRATIVA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
FEDERAL.**

**CRICIÚMA
2013**

CIBELE DA ROSA MASTROIANO

**A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE NA DEFESA
ADMINISTRATIVA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
FEDERAL.**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade Tributária.

Orientador: Prof. André Corrêa Bianchini Góes

CRICIÚMA

2013

CIBELE DA ROSA MASTROIANO

**A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE NA DEFESA
ADMINISTRATIVA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
FEDERAL.**

Trabalho de Conclusão de Curso, aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade Tributária.

Criciúma, julho de 2013.

BANCA EXAMINADORA

Prof. André Corrêa Bianchini Góes - Especialista - (UNESC) – Orientador

Moisés Nunes Cardoso - Especialista - (UNESC) – Examinador 1

José Luiz Possolli - Especialista (UNESC) – Examinador 2

Dedico este trabalho ao meu adorado esposo Mario Mantovani Neto que sempre esteve ao meu lado como fonte primária de minha serenidade, pela incólume paciência que me dedicou durante esta trajetória e finalmente, por todo o incentivo que me ofertou por meio de seu afeto inexorável.

AGRADECIMENTOS

Correram-se os anos, e hoje, ao findar da jornada acadêmica, ao reportar nosso olhar ao passado, obtemos a nítida certeza de que já não somos mais os mesmos. Parte desta transformação positiva atribui-se àqueles que souberam ser presença durante esta etapa incomparável que vivemos. Portanto, nesta ocasião aproveito para externar a minha imensa gratidão:

Primeiramente a Deus, por ter direcionado meus passos, me munido de intensa perseverança, garra e sabedoria. Durante este período, sei que Deus esteve comigo e por diversas vezes segurou-me pela mão, pois o caminho foi tão árduo que somente uma força com a magnitude divina seria capaz de me levantar diante de cada tropeço.

Agradeço ao meu esposo Mario, pessoa única a quem devo muito por toda cumplicidade, resignação, apoio, amizade, carinho e amor.

A todos os meus amigos, por tudo de melhor que me proporcionaram amizade, alegria, entusiasmo, compreensão, em particular as minhas adoradas amigas Vanessa Martins e Regina Luciano, por todo o apoio que me dedicaram durante o ápice das dificuldades que enfrentei para chegar até este festivo e vitorioso momento.

Às minhas irmãs e sobrinhos pelo incentivo, amor e motivação, pois o que conquistei foi igualmente para eles e por eles.

A todo o corpo docente e em especial aos professores Kátia Sorato, Manoel Menegali, Everton Perin, José Luiz Possolli e Fabrício Machado Miguel, pela atenção extra a mim dispensada. A estes mestres deixo a minha mais sincera e infinita gratidão, pois nos momentos acadêmicos mais difíceis encontrei um porto seguro na amizade e doação desprendida que me dispensaram.

Ao meu professor orientador André Corrêa Bianchini Góes, por toda dedicação e auxílio no desenvolvimento deste trabalho.

Por fim, como retribuição ao amor depositado, agradeço imensamente a todos que de alguma forma contribuíram para a concretização desta jornada.

“A gratidão é a memória do coração”. (Antístenes de Atenas)

“As pessoas que vencem neste mundo são aquelas que encontram as circunstâncias de que precisam e quando não as encontram, as criam.”

(George Bernard Shaw)

RESUMO

MASTROIANO, Cibele da Rosa. **A importância da contabilidade na defesa administrativa do processo administrativo tributário federal**. 2013. 92 p. Orientador: André Corrêa Bianchini Góes. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma/SC.

O foco do presente trabalho de conclusão de curso está direcionado aos aspectos gerais do Processo Administrativo Tributário no âmbito Federal, visando diagnosticar a relação estabelecida entre a contabilidade por meio da figura do profissional contábil. O presente estudo limita-se ao Processo Administrativo Tributário no âmbito Federal e preordena-se a verificar de que forma a aplicação da contabilidade contribui para a resolução, na esfera administrativa, das inúmeras questões conflitantes entre o fisco e o contribuinte, decorrentes da exorbitante carga tributária e das exigências tributárias impostas pelo Poder Público. O Processo Administrativo Tributário garante a todos os acusados, no âmbito tributário, o Direito Constitucional de apresentar defesa administrativa, não exigindo a atuação de profissional específico do ramo do direito e oferecendo muitas vantagens ao contribuinte. Durante as últimas décadas ocorreram várias transformações e aprimoramentos aplicados à legislação tributária e aos diplomas legais que regem o Processo Administrativo Tributário, cabendo, assim, a contextualização de suas etapas e a identificação dos seus elementos, desde o início até o encerramento. Para a prática deste estudo, utilizou-se pesquisa descritiva e explicativa, o delineamento da tipologia observou a abordagem qualitativa considerando os conhecimentos outrora buscados e por conseguintes obtidos, pois a descrição dos dados permitiu conhecer o comportamento de um determinado grupo de profissionais contábeis atuantes mediante a aplicação de questionário fechado. Por conclusão, foi evidenciado que a contabilidade possui meios para favorecer a defesa administrativa-tributária do contribuinte diante do conflito relativo à exigência fiscal. O presente estudo também enfatiza que é imprescindível que o profissional contábil se dedique na busca pelo entendimento das sistemáticas aplicáveis às exigências dos créditos tributários sem detrimento aos dispositivos legais, a fim de conquistar maior participação na defesa do Processo Administrativo Tributário Federal.

Palavras-chave: Processo Administrativo Tributário Federal, Tributos Federais, Contabilidade.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1: Fluxograma do Processo Administrativo Tributário Federal.....	62
Gráfico 1: Gênero.....	67
Gráfico 2: Idade.....	68
Gráfico 3: Anos de atuação profissional.....	69
Gráfico 4: Conhecimento sobre o Processo Administrativo Tributário Federal.....	70
Gráfico 5: Frequência de atuação	71
Gráfico 6: Fatores que levam a não atuação	72
Gráfico 7: Retorno profissional obtido.....	73
Gráfico 8: Retorno financeiro obtido.....	74
Gráfico 9: Forma de participação em Processos Administrativos Tributários	75
Gráfico 10: Principal profissional contratado.....	76
Gráfico 11: Motivação que leva a escolha do profissional contratado	77
Gráfico 12: Sentença final proferida nos Processos Administrativos Tributário.....	78
Gráfico 13: Efeito determinante da contabilidade na sentença final com base em experiências.....	79
Gráfico 14: Efeito determinante da contabilidade na sentença final conforme opinião dos pesquisados.....	80

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Composição dos indivíduos pesquisados.....	65
--	----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AI: Auto de infração

AIIM: Auto de infração e imposição de multa

ART.: Artigo

CF: Constituição Federal

CSRF: Câmara Superior de Recursos Fiscais

CTN: Código Tributário Nacional

DEC: Decreto

DRJ: Delegacias de Julgamento da Receita Federal

MPF: Mandato de Procedimento Fiscal

MP: Medida Provisória

PAF: Processo Administrativo Fiscal

RFB: Receita Federal do Brasil

SRF: Secretaria da Receita Federal

TEAF: Termo de Encerramento de Ação Fiscal

TIAF: Termo de Início de Ação Fiscal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 TEMA E PROBLEMA	14
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA	15
1.2.1 Objetivo geral.....	15
1.2.2 Objetivos específicos.....	16
1.3 JUSTIFICATIVA	16
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	18
2.1 CONCEITOS FUNDAMENTAIS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	18
2.1.1 Competência tributária	19
2.1.2 Princípios constitucionais do Direito Tributário.....	20
2.1.2.1 Princípio da legalidade	21
2.1.2.2 Princípio da igualdade ou isonomia.....	21
2.1.2.3 Princípio da irretroatividade, da anterioridade da lei e noventena.....	22
2.1.2.4 Proibição de confisco	23
2.1.2.5 Não limitações ao tráfego de pessoas ou bens.....	23
2.1.2.6 Princípio da capacidade contributiva.....	23
2.1.3 Fontes do Direito Tributário	24
2.1.3.1 Fonte primária	24
2.1.3.2 Fonte secundária.....	25
2.1.3.2.1 <i>Normas complementares</i>	25
2.1.3.2.2 <i>Decretos regulamentares</i>	25
2.1.3.2.3 <i>Jurisprudência</i>	26
2.1.3.2.4 <i>Doutrina</i>	26
2.1.3.2.5 <i>Costume</i>	26
2.1.4 Conceito de tributo.....	26
2.1.5 Espécies tributárias	27
2.1.5.1 Impostos.....	27
2.1.5.2 Taxas.....	28
2.1.5.3 Contribuições de melhoria.....	28
2.1.5.4 Empréstimos compulsórios	29
2.1.5.5 Contribuições especiais.....	29
2.1.6 Tributos federais	30

2.1.7 Fato gerador	32
2.1.8 Administração tributária	32
2.2 PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL	34
2.2.1 Base legislativa do Processo Administrativo Tributário no âmbito de atuação Federal	36
2.2.2 Princípios utilizados nos procedimentos de fiscalização do Processo Administrativo Tributário Federal	39
2.2.2.1 Princípio da legalidade	39
2.2.2.2 Princípio da segurança jurídica.....	39
2.2.2.3 Princípio da eficiência.....	40
2.2.2.4 Princípio da verdade material.....	40
2.2.2.5 Princípio da oficialidade.....	41
2.2.2.6 Princípio da ampla defesa e do contraditório	41
2.2.2.7 Princípio do informalismo moderado	42
2.2.3 Vantagens e desvantagens do Processo Administrativo Tributário	42
2.2.4 Espécies e início dos procedimentos	44
2.2.5 Intimação e notificação	47
2.2.6 Prazos	48
2.2.7 Impugnação do sujeito passivo	50
2.2.8 Defesa e provas no Processo Administrativo Tributário Federal	52
2.2.9 Fases do Processo Administrativo Tributário Federal	53
2.2.10 Julgamento em primeira instância	54
2.2.10.1 Recurso voluntário.....	55
2.2.10.2 Recurso de ofício.....	56
2.2.11 Julgamento em segunda instância	57
2.2.12 Julgamento em instância especial	58
2.2.13 Das nulidades	59
2.2.14 Arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo	60
2.3 FLUXOGRAMA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL	62
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	63
3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA	63
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	65
4.1 CARACTERIZAÇÃO DOS PESQUISADOS.....	65

4.2 PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS.....	66
4.3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	67
4.3.1 Identificação do perfil dos respondentes.....	67
4.3.2 Aspectos referentes à inter-relação prática estabelecida entre a contabilidade e o Processo Administrativo Tributário Federal	70
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	82
REFERÊNCIAS.....	84
APÊNDICES	89
Apendice A - Questionário aplicado no levantamento de dados.....	90

1 INTRODUÇÃO

A presente pesquisa busca oferecer um panorama do Processo Administrativo Tributário no âmbito Federal, com ênfase na importância da contabilidade para sua defesa e demonstrar como os profissionais contábeis se consideram neste ramo de mercado de trabalho.

Neste capítulo, inicialmente define-se o tema problema para sintetizar e determinar o foco do trabalho, em seguida elabora-se os objetivos e a justificativa do problema apresentado, sequencialmente adentra-se no referencial teórico que servirá de embasamento para o objeto de estudo desta pesquisa.

Por fim, vê-se os procedimentos metodológicos utilizados para o direcionamento da pesquisa.

Após o trabalho, apresenta-se a situação atual dos profissionais contábeis atuantes na área em relação ao tema proposto.

1.1 TEMA E PROBLEMA

O Sistema Tributário Nacional representa fonte de grande preocupação em todo o meio empresarial. O conhecimento de seu funcionamento, bem como o entendimento da atuação no âmbito administrativo-tributário é fundamental para o profissional contábil. Nos tempos atuais o acompanhamento tributário possui a capacidade de levar uma empresa ao sucesso ou ao fracasso, portanto, o conhecimento do profissional contábil torna-se essencial, especialmente pela crescente exigência arrecadatória do Fisco, que detêm ferramentas de fiscalização complexas.

Paralelamente às novas exigências do cenário atual, a contabilidade vive um momento de grande valorização, não somente exercendo o papel da ciência que analisa, registra e controla o patrimônio das entidades por meio dos registros dos fatos contábeis, mas desempenhando uma função de relevância inegável, apoiando as empresas na obtenção de melhores resultados financeiros e econômicos, exercendo funções essenciais, tais como prover subsídios para a tomada de decisão, executar controles, avaliações e planejamentos. No campo tributário a contabilidade atende, além das entidades, ao fisco e à legislação tributária,

diminuindo as dúvidas entre o conjunto de órgãos da administração pública que cuidam da arrecadação tributária na fiscalização dos contribuintes, demonstrando, assim, o cumprimento da legislação tributária.

Na esfera administrativa do campo tributário, a relação estabelecida entre o Poder Público e o contribuinte pode ser complicada e o Processo Administrativo Tributário Federal funciona como um instrumento de solução de conflitos entre as partes, ratificando a necessidade de atuação de um profissional munido de inúmeros atributos, estreitamente enredado a todos os aspectos formais, técnicos, econômicos, financeiros, contábeis e administrativos do sujeito passivo em questão, a fim de oferecer melhores alternativas aos interessados.

No que tange a missão de fixar o Processo Administrativo Tributário Federal dentro da ciência da contabilidade, cabe ressaltar que os litígios tributários federais podem ser resolvidos no âmbito administrativo, sem recorrer ao órgão judiciário. O exercício do direito de defesa administrativa do contribuinte junto às repartições fiscalizadoras, não obriga a atuação de um profissional específico do ramo do Direito, podendo a defesa administrativa ser realizada pelo profissional contábil, caracterizando, assim, um possível nicho de mercado a ser preenchido pelos profissionais da área contábil.

Neste contexto, o presente trabalho tem como objetivo analisar e apresentar a importância da contabilidade na defesa administrativa do Processo Administrativo Tributário Federal.

Diante do exposto, cabe a seguinte formulação problemática para o estudo em questão: A contabilidade pode vir a beneficiar as empresas autuadas pelo fisco na defesa do Processo Administrativo Tributário Federal?

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

1.2.1 Objetivo geral

O objetivo geral deste estudo consiste em avaliar se a contabilidade aplicada na defesa administrativa do Processo Administrativo Tributário Federal pode contribuir ou ajudar na obtenção de decisões favoráveis, beneficiando assim as empresas autuadas.

1.2.2 Objetivos específicos

A fim de atender o objetivo geral deste estudo, segue abaixo os itens que constituem os objetivos específicos da pesquisa:

- Caracterizar o Processo Administrativo Tributário Federal introduzido no Sistema Tributário Nacional;
- Descrever uma pesquisa sobre a base legislativa do Processo Administrativo Tributário Federal;
- Identificar as etapas do Processo Administrativo Tributário Federal;
- Pesquisar e apresentar os resultados relacionados às potenciais dificuldades dos profissionais contábeis do município de Criciúma – SC, perante o Processo Administrativo Tributário;
- Avaliar a disposição da contabilidade em oferecer mecanismos de defesa do contribuinte no Processo Administrativo Tributário Federal.

1.3 JUSTIFICATIVA

A área tributária faz parte da realidade empresarial e do universo da contabilidade, bem como todas as informações, normas e regulamentos envolvendo os tributos, devido aos reflexos positivos ou negativos auferidos aos resultados.

Nenhuma empresa consegue manter-se sem contar com a atuação de profissionais contábeis que possuam conhecimento tributário. Ao mesmo tempo, tentativas de elisão fiscal mal sucedidas podem acabar por falir e encerrar as atividades das empresas, daí a importância do profissional contábil com conhecimentos tributários.

A contabilidade tributária é ramo da contabilidade que visa aplicar as normas da contabilidade e da legislação tributária em benefício das empresas, neste sentido, é de extrema importância para o profissional contábil difundir conhecimentos neste campo não somente para seu constante aperfeiçoamento, mas pela potencial contribuição para o sucesso em todos os processos técnicos e administrativos relacionados às áreas tributárias e administrativas.

Pela ótica social, cabe dizer que a defesa do contribuinte realizada no Processo Administrativo Tributário Federal faz-se relevante, uma vez que o êxito das

empresas é capaz de garantir que estas alcancem crescimento e permanência no mercado, beneficiando diretamente a sociedade por meio da criação de empregos, geração e distribuição de renda, pois o desemprego e a má distribuição de renda são problemas sociais que podem prejudicar qualquer sociedade.

Diante destas evidências, conseqüentemente, a escolha do tema deu-se em decorrência das inúmeras questões conflitantes entre a exigência fiscal e o sujeito passivo no Processo Administrativo Tributário Federal, partindo do pressuposto de que a defesa administrativa bem executada constitui uma importante ferramenta para a obtenção de decisões favoráveis ao contribuinte.

Considerando os exageros do Fisco, a defesa administrativa compreende a própria luta da sociedade contra os excessos e desmandos do Poder Executivo, muitas vezes voltados para uma alta necessidade arrecadatória.

Perante a exigência fiscal, ponderando diversos fatores, tais como a necessidade do contribuinte de garantia constitucional do direito à ampla defesa, a necessidade crescente de sobrevivência e desenvolvimento inserida no meio empresarial, a função ampla da contabilidade voltada aos processos contábeis e administrativos, o atual perfil do profissional contábil radicado em detalhes técnicos e administrativos e o novo papel de destaque da contabilidade no mundo atual, estes aspectos evidenciam a habilidade acentuada do profissional contábil para obter bons resultados na defesa do Processo Administrativo Tributário Federal.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo apresenta-se o referencial teórico em relação ao tema pesquisado, compreendendo o embasamento necessário ao desenvolvimento desta pesquisa. Destaca-se a fundamentação teórica sobre os conceitos fundamentais do Sistema Tributário Nacional, as generalidades relativas às exigências tributárias, tais como competência tributária, princípios constitucionais do Direito Tributário, fontes do Direito Tributário, conceito de tributo, administração Tributária, entre outros e com a finalidade de aprofundar o tema proposto vê-se ainda os conceitos e definições pertinentes ao Processo Administrativo Tributário no âmbito Federal, e demais assuntos relacionados a este, citando a base legislativa, os princípios utilizados no procedimento de fiscalização, vantagens e desvantagens, prazos, impugnação, defesa e provas cabíveis ao Processo Administrativo Tributário Federal, fases, entre outros aspectos.

2.1 CONCEITOS FUNDAMENTAIS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Sistema Tributário Nacional está disposto na Constituição Federal de 1988, no título VI, capítulo I, em seus artigos, 145 a 162 e no Código Tributário Nacional (CTN), denominado pelo art. 7º do Ato Complementar 36, de 13 de Março de 1967 e disposto pela a Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966, onde institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Ainda, a Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965, modificou significativamente o ordenamento do Sistema Tributário Nacional, suprimindo e instituindo novos impostos.

Conforme a legislação do Sistema Tributário Nacional disposta na Constituição Federal do Brasil de 1988, o seu artigo 145 versa sobre o poder de instituir tributos:

art. 145 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Os fundamentos do Código Tributário Nacional estão dispostos na Lei 5.172 de 25 de Outubro de 1966, em seu artigo 1º, embasados na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965:

art. 1º Esta Lei regula, com fundamento na Emenda Constitucional número 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo 5º, XV, b, da Constituição Federal, as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar. Constituição anterior.

O Sistema Tributário Nacional pode ser definido como a estrutura sistemática de regras jurídicas tributárias embasadas em pressupostos essenciais.

Harada (2005, p. 322) complementa que:

Sistema Tributário Nacional é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição.

Corroborando com o exposto acima, Oliveira (2005, p. 50) diz que “o sistema tributário é o conjunto estruturado e lógico dos tributos que compõem o ordenamento jurídico, bem como das regras e princípios normativos relativos à matéria tributária”.

2.1.1 Competência tributária

A disposição dada aos entes políticos do Estado para criar tributos é definida como competência tributária.

“A competência tributária é aptidão para criar tributos da União, Estados, do Distrito Federal e dos Municípios” (AMARO, 2006, p. 93).

Sintetizando, pode-se afirmar que no Brasil a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são entidades submetidas à Constituição e autônomas entre si. Sendo assim, o instrumento maior de atribuição de competência tributária é a Constituição Federal.

Segundo Dellagnelo (2002), a Constituição incumbiu a cada esfera do poder a responsabilidade pela implementação ou não dos tributos.

Na Constituição de 1988, a competência que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios têm para criar e arrecadar tributos encontra-se disposta no artigo 145. O artigo que trata da competência de instituir os impostos da União, especificamente dos tributos federais que compõem o objeto de estudo desta pesquisa, é o artigo 153:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Segundo Fabretti (2007, p. 42), “a competência tributária é poder constituído pela Constituição ao ente federativo. Não lhe pode ser retirada, mesma que não exerça. Nem pleiteada por outro ente federativo que alegue o não exercício dela”.

2.1.2 Princípios constitucionais do Direito Tributário

Os tributos devem satisfazer aos princípios constitucionais tributários, ou seja, a competência tributária não é absoluta, pois existem limitações constitucionais e normas do Direito que inserem valores e amparam os contribuintes.

Segundo Machado (2008), os princípios constitucionais do Direito Tributário existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder Público.

Com base nesses fundamentos, cabe ressaltar que os princípios tributários estão dispostos na Constituição Federal, no Título VI, (que trata da Tributação e do Orçamento), Capítulo I, (que trata do Sistema Tributário Nacional), Seção II (que trata das limitações do poder de tributar).

Conforme Sabbag e Carvalho (2010, p.124), a Constituição estabelece diversos princípios, sendo:

- (a) Legalidade (art. 150, I);
- (b) Anterioridade tributária (art. 150, III, “b” e “c”);
- (c) Irretroatividade tributária (art. 150, III, “a”);
- (d) Isonomia tributária (art. 150, II);
- (e) Liberdade ao tráfego de pessoas e bens (art. 150, IV);
- (f) Proibição do confisco (art. 150, V);

(g) Uniformidade dos tributos federais (art. 151, I); entre Outros.

Não obstante a existência de sistematizações diferentes dos princípios constitucionais tributários, nesta pesquisa aborda-se os princípios mais conhecidos.

2.1.2.1 Princípio da legalidade

O princípio fundamental do sistema tributário é a legalidade, constituindo limitação primária ao poder de tributar:

é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar Tributo sem lei que o estabeleça. Tal princípio é a primeira das garantias enumeradas pela Constituição Federal. Está contida na própria definição de tributo, (CTN) art. 3º) e vem repetida nos artigos 9º e 97º do CTN. (DELLAGNELO, 2002, p. 53).

Essencialmente, o princípio da legalidade tributária determina que seja utilizada a lei para criar ou aumentar tributos, salvo exceções, conforme estabelece o art.153, § 1º, CF/88.

2.1.2.2 Princípio da igualdade ou isonomia

O princípio da igualdade estabelece a proibição de se instituir tratamento desigual entre os iguais.

Ainda, Dellagnelo (2002, p. 54) complementa que:

está aí o princípio da igualdade de todos perante a lei tributária, independente da profissão exercida - se médico, alfaiate, advogado, comerciante, militar ou magistrado - e independente da denominação jurídica dos rendimentos - salário, vencimento, gratificação, honorários, soldo,ajuda-moradia, auxílio transporte, representação, valor produtividade ou qualquer outra engenhosa denominação que signifique rendimento.

Desta forma, este princípio veda o tratamento diferente entre os contribuintes que se encontrem nas mesmas situações. Tal princípio está disposto na CF/88, em seu art. 150.

2.1.2.3 Princípio da irretroatividade, da anterioridade da lei e da noventena

A lei tributária deve ser irretroativa, deverá vigorar somente no início do próximo exercício financeiro, obedecendo, ainda, à decorrência de noventa dias de sua publicação.

O art. 150, VI, da Constituição Federal de 1988, dispõe sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar:

art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

- a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
- c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea

Em relação ao princípio da irretroatividade da lei, fica vedada a cobrança de tributos referentes a fatos incorridos antes da vigência da lei que o criou ou aumentou.

Sobre a anterioridade da lei e a noventena, em geral, a lei entra em vigor somente no exercício financeiro seguinte a sua publicação e observando o prazo de 90 dias, salvo algumas exceções. São exceções ao princípio da anterioridade, os impostos federais II, IE, IPI, IOF e tributos que atendem situações excepcionais, tais como EC (que atenda despesas extraordinárias) e IEG. Já em relação ao princípio da noventena, são exemplos de tributos que não obedecem a noventena os tributos II, IE, IOF, IEG, IR e EC (que atenda despesas extraordinárias), conforme a sistemática estabelecida pela emenda constitucional nº42, de 19 de dezembro de 2003, no Art. 150:

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

De acordo com a lei Federal, as exceções quanto aos princípios da anterioridade da lei e da noventena fazem-se necessárias, pois alguns tributos servem de instrumentos de políticas econômicas do governo ou precisam de arrecadação imediata devido ao seu caráter de urgência.

2.1.2.4 Proibição de confisco

É proibido à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributos com o efeito de confisco.

Na visão de Dellagnelo (2002, p.56), “o tributo é sanção de ato lícito, portanto, não pode ser utilizado como penalidade, nem pode ser utilizado em valores tais que impossibilitem a posse de bens ou a prática de ações ilícitas”.

2.1.2.5 Não limitações ao tráfego de pessoas ou bens

O princípio das limitações ao tráfego de pessoas ou bens está embasado no direito à livre circulação.

De acordo com Dellagnelo (2002), as premissas constitucionais vedam o estabelecimento de limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, observada a permissão para a cobrança de pedágio pela utilização de vias mantidas pelo Poder Público.

2.1.2.6 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva deriva dos princípios da igualdade e da liberdade.

Conforme a CF/88 - Título VI - da Tributação e do Orçamento, segundo o § 1º do art. 145, o princípio da capacidade contributiva estabelece que:

sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Este princípio leva em conta a capacidade econômica que cada indivíduo possui para contribuir com os gastos do Estado por meio dos tributos que são arrecadados.

2.1.3 Fontes do Direito Tributário

As fontes do Direito tributário podem ser definidas como o lugar de origem ou nascimento de uma regra jurídica que não existia anteriormente por onde o Direito se manifesta.

Para Nunes (2002), fonte do Direito é o local de origem deste, compreendendo o próprio Direito saído do oculto e revelado ao mundo.

As concepções acerca das fontes do Direito Tributário são amplamente discutidas. Neste estudo aborda-se sua subdivisão em fontes primárias e fontes secundárias.

2.1.3.1 Fonte primária

Sabe-se que todos os tributos somente podem ser exigidos por lei. Desta forma, a fonte principal do Direito tributário é a própria Lei, sendo assim, é a única que tem o poder de inovar na ordem jurídica. A definição expressa no art. 97 do Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, demonstra que somente a lei pode estabelecer:

- I — a instituição de tributos, ou a sua extinção;
 - II — a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
 - III — a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
 - IV — a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
 - V — a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
 - VI — as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.
- § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.
- § 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Nessa concepção, pode-se afirmar que nenhum tributo pode ser criado, extinto, aumentado ou reduzido sem lei que o anteceda.

Confirmando o exposto acima, o art 5º, II, da CF88: " II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;"

2.1.3.2 Fonte secundária

As fontes secundárias do Direito tributário constituem os atos normativos ou normas que estão subordinadas à lei e simultaneamente tem o objetivo de regulamentar a lei. A saber, são elas: normas complementares, os decretos regulamentares, a jurisprudência, a doutrina e os costumes.

2.1.3.2.1 Normas complementares

A seção III do Código Tributário Nacional, no seu artigo 100, versa sobre as normas complementares, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

- I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
- II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
- III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
- IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

As normas complementares têm caráter funcional e servem para complementar os tratados, decretos e as leis.

2.1.3.2.2 Decretos regulamentares

Os decretos regulamentares são normas elaboradas e promulgadas pelo Poder Executivo visando elucidar a lei quanto a sua aplicação:

o decreto legislativo é todo ato do Congresso, Nacional hábil a disciplinar matéria de sua competência, a título de exemplo, a regulamentação de tratados internacionais (art. 49, I da Constituição Federal) e a vocação para dispor sobre os efeitos das medidas provisórias não convertidas em lei “art. 62, § 3º da Constituição Federal. (AMARO, 2006. p.190).

Portanto, os decretos regulamentares servem para regulamentar uma lei, de forma a conduzir ao seu cumprimento.

Nogueira (1990, p.66) afirma que “os decretos regulamentares são atos baixados pelo Poder Executivo a fim de dar fiel execução às leis instituidoras dos

tributos quando os textos destas não sejam suficientes à sua execução".

2.1.3.2.3 Jurisprudência

A jurisprudência compreende o conjunto de decisões iguais, podendo ser decisões judiciais dos tribunais ou dos julgamentos dos conselhos na esfera administrativa.

Venosa (2003), afirma que a jurisprudência é o conjunto de decisões que ocorrem mediante o trabalho dos tribunais que passa a ser incumbida do papel de preencher lacunas do ordenamento jurídico.

2.1.3.2.4 Doutrina

Doutrina é o conjunto de princípios, estudos e interpretações relativo às normas legais de um sistema filosófico e científico.

Na visão de Nunes (2002), a doutrina exerce importante papel ao colaborar no auxílio para uma melhor compreensão do sistema e conceitos jurídicos.

2.1.3.2.5 Costume

O costume é a prática repetida adotada como obrigatória pela sociedade, convertendo-se em costume pelo seu uso comum, pode ser utilizada quando a lei for omissa. Em sentido restrito, de acordo com Ferreira (2001), costume é o uso, hábito, ou prática geralmente observada.

2.1.4 Conceito de tributo

Pela definição do Código Tributário Nacional, em seu art. 3º: "tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

O tributo é exigido pelo Estado, com fundamento em lei, para que esse possa cumprir com as necessidades de interesse coletivo de uma sociedade.

Segundo Campos (2007, p. 11), “por esta razão, receberam a denominação de tributo, originária do latim *tributum*, significando o que se entrega ao Estado em sinal de dependência, o que se presta por dever”.

2.1.5 Espécies tributárias

O termo “Tributo” corresponde ao gênero que abrange todas as espécies tributárias, partindo do pressuposto que cada espécie tributária possui suas regras peculiares.

No Sistema Tributário Nacional, entre outras prerrogativas, vigoram 05 (cinco) espécies tributárias, sendo: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

2.1.5.1 Impostos

A definição de imposto está fixada no CTN, a qual estabelece conforme suas disposições gerais, em seu artigo 16, que: “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

“Isso significa que não há correlação específica entre o valor pago pelo sujeito passivo que é o contribuinte e o serviço prestado pelo sujeito ativo que é o Poder Público.” (DELLAGNELO, 2002 p.22).

Partindo desta conjectura, cabe afirmar que o contribuinte não recebe contraprestação direta pelo pagamento do imposto.

Confirmando o exposto, Fabretti (2004, p. 51) afirma que “imposto é aquele que uma vez instituído por lei, é devido, independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte. Portanto, não está vinculado a nenhuma prestação.”

Existem impostos instituídos em todos os entes federativos, podendo-se citar os impostos federais: II, IE, IR, IPI, IOF, ITR E IGF; estaduais: ITCMD, ICMS E IPVA; e municipais: IPTU, ITBI e ISS ou ISQN.

2.1.5.2 Taxas

O art. 77 do CNT elucida a respeito dessa espécie tributária:

as taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Cabe dizer que as taxas têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou um serviço público disposto ao contribuinte.

Amaro (1999, p. 30) confirma estes conceitos apresentando os principais elementos caracterizadores deste tributo:

taxa é um tributo cujo fato gerador é configurado por uma atuação estatal específica, requerível ao contribuinte, que pode consistir tanto na efetivação do poder regular de polícia, como também na prestação ao contribuinte, ou colocação à disposição deste, de serviço público específico e divisível.

As Taxas atendem as demandas de serviços públicos, sendo assim podem ser criadas e exigidas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

2.1.5.3 Contribuições de melhoria

As contribuições de melhoria compreendem espécie tributária que pode ser exigida pelos entes federativos no âmbito de suas atribuições, a partir da execução de obras públicas que valorizem bens imóveis do contribuinte

O artigo 81 do CTN dispõe sobre as contribuições de melhorias:

art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Denota-se ante o exposto, que as contribuições de melhoria tem como limite total da cobrança o custo da obra e limite individual o valor agregado individualmente para cada imóvel.

2.1.5.4 Empréstimos compulsórios

Esta espécie tributária consiste na tomada compulsória de uma quantia de dinheiro do contribuinte pela União, em casos de necessidade extrema, a título de empréstimo.

O conceito de empréstimo compulsório está estabelecido no artigo 15 do CTN:

somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:
 I - guerra externa, ou sua iminência;
 II – calamidade pública que exija auxílio Federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;
 III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.
 Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei.

Legitimando o exposto acima, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 148, dispõe que a União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
 II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

De acordo com os conceitos apresentados pode-se afirmar que o empréstimo compulsório é tributo instituído com a finalidade de atender às situações excepcionais de interesse nacional, tais como despesas extraordinárias provenientes de calamidade pública, desastre ambiental, guerra externa ou sua iminência e no caso de investimento público de caráter urgente.

2.1.5.5 Contribuições especiais

As contribuições especiais compreendem espécies de tributos arrecadados com o objetivo de financiar a atuação estatal nas áreas sociais, tais como as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (arts. 170 a 192,

CF/88), a Seguridade Social, previdência, assistência e saúde (arts. 193 a 232, CF/88) e Programas Sociais que atendam ao interesses de categorias profissionais ou econômicas.

Com base nesses fundamentos faz-se pertinente a apresentação dos artigos 149 e 149-A da Constituição Federal de 1988, os quais estabelecem que:

art. 149 - Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º - Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

§ 2º - As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços

III - poderão ter alíquotas:

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º - A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º - A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez."

Art. 149-A - Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Conforme exposto, a União, os Estados e Municípios devem observar os preceitos constitucionais quanto à instituição de contribuições especiais.

2.1.6 Tributos federais

São diversos os tributos designados e arrecadados pela União, previstos pela CF/88, no país, tais como:

- Imposto sobre Importação - II,
- Imposto sobre exportação - IE,
- Imposto sobre Operações Financeiras - IOF,
- Imposto de Renda (IR),
- Imposto sobre Produto Industrializado (IPI),

- Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR),
- Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) (ainda não instituído),
- Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide),
- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins),
- Programa de Integração Social (PIS) / Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP)
- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL),
- Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS),
- Contribuições Previdenciárias.

Os impostos que competem à União estão dispostos na Constituição Federal de 1988, no Título VI, art. 153:

art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I importação de produtos estrangeiros;
- II exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III renda e proventos de qualquer natureza;
- IV produtos industrializados;
- V operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI propriedade territorial rural;
- VII grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

- I será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;
- II não incidirá, nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios a pessoa com idade superior a sessenta e cinco anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho.

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

- I será seletivo, em função da essencialidade do produto;
- II será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;
- III não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

§ 4º O imposto previsto no inciso VI terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.

§ 5º O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do caput deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos:

- I trinta por cento para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem;
- II setenta por cento para o Município de origem.

Infere-se que o presente estudo está voltado ao Processo Administrativo tributário atuante na solução dos litígios referentes aos tributos federais.

2.1.7 Fato gerador

O fato gerador do tributo é a ocorrência do fato previsto na lei que é abstrata (hipótese de incidência), ou seja, é quando se realiza o fato eleito pela legislação para a incidência do tributo. Em relação à hipótese de incidência, são os fatos eleitos previamente pela legislação para recair a tributação.

Segundo Fabretti *et. al.* (2004, p.75), “denomina-se fato gerador a concretização da hipótese de incidência tributária, prevista em abstrato na lei, que gera (faz nascer) a obrigação tributária”.

O Código Tributário Nacional conceitua o fato gerador em seu artigo 114: “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

2.1.8 Administração tributária

Compreende administração tributária o conjunto de regras, inspeções do cumprimento das obrigações tributárias, bem como os instrumentos que cada autoridade administrativa utiliza para fazer cumprir seu poder de tributar.

Neste contexto, Campos (2007, p.19) destaca que:

a Administração Tributária é constituída pelas atribuições determinadas na Constituição e nas leis na União, Estados, Municípios, Distrito Federal e Territórios. A estrutura destas entidades compreende órgão da administração com a definição de suas atribuições, competência e funções, desde as de lançamento e fiscalização dos tributos até as de julgamento.

A administração tributária no exercício de suas funções a partir do uso do direto de fiscalização¹, ações para a cobrança de créditos tributários, do controle dos créditos tributários por meio de atestados e certidões de débitos públicos, entre

¹ Sobre Fiscalização, a competência das autoridades administrativas em matéria de fiscalização é regulada na legislação tributária; indispensável, portanto, que a fiscalização seja feita por pessoas às quais a legislação atribua competência para tanto, em caráter geral, ou especificadamente, em função do tributo de que se tratar. (MACHADO, 2008);

outros, atua com o objetivo de reduzir as opções de sonegação do contribuinte, fator este que acarreta em danos à receita pública e à sociedade como um todo.

O Código Tributário Nacional expõe as concepções acerca da administração tributária, subdivididas em três capítulos, nos artigos 194 a 208:

- Capítulo I. Fiscalização (arts. 194 ao 200);
- Capítulo II. Dívida Ativa (arts. 201 ao 204);
- Capítulo III. Certidões Negativas (arts. 205 ao 208);
- A partir do artigo 209 são expostas as disposições finais e transitórias.

Considerando-se a inter-relação existente entre o Sistema Tributário Nacional e a administração tributária, é possível afirmar que o sucesso do primeiro depende do segundo, ou seja, uma administração tributária mal executada implicará em um sistema tributário ineficiente.

Conforme Dellagnelo (2002), o Código Tributário Nacional esgota a matéria sobre a administração tributária de forma limitada em apenas três capítulos, intitulados de fiscalização, da dívida ativa e das certidões negativas, e este fato provoca danos gerais à nação.

Em comparação a outros países, vê-se que o Sistema Tributário Nacional está sujeito a enfrentar prejuízos ocasionados pela atual restrição da legislação específica que trata da administração tributária, considerando o fato de que nações mais desenvolvidas conferem maior atenção à administração tributária.

Nesse sentido, Dellagnelo (2002, p.158) evidencia que:

a resistência à reforma atrapalha o comércio exterior, enfraquece nossas exportações, coloca no mercado interno produtos importados que sofreram carga tributária menor que os nacionais equivalentes. No mercado interno, sobrecarregam-se alguns tipos de contribuintes, ao passo que outros, em situações equivalente, pouco ou nada pagam, sem contar que a sonegação que, em alguns setores, atinge níveis preocupantes.

Por fim, a ausência de uma reforma no campo da administração tributária, que atenda de maneira satisfatória as necessidades gerais da nação, implica em danos não somente ao Sistema Tributário Nacional, mas à economia nacional como um todo.

2.2 PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL

Em sentido amplo, fatores como a complexidade do Sistema Tributário Nacional e o extenso rol de tributos do país resultam em litígios entre o sujeito ativo e o sujeito passivo das obrigações tributárias. Da mesma forma, o vasto pleito de interesses do fisco gera uma demanda numerosa de exigências tributárias não cumpridas, e em caso de discordância, tais exigências podem ser impugnadas pelo contribuinte de forma administrativa por meio do Processo Administrativo Tributário.

Rosa Junior (2000, p. 697) leciona que “Processo Tributário Administrativo é aquele que se desenvolve perante a autoridade administrativa, objetivando uma decisão a respeito da controvérsia entre o Fisco e o contribuinte a respeito da relação jurídico-tributário”.

A expressão Processo Administrativo Tributário Federal/ Processo Administrativo Fiscal Federal ou Contencioso Administrativo Fiscal Federal designa um instrumento mediador da controvérsia entre o contribuinte e o Fisco no âmbito Federal, atuando, assim, como um elemento valioso na obtenção de solução de conflitos.

Brito (2003), ao abordar sobre a matéria, destaca que:

sempre que houver uma obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, que espontaneamente não tenha sido satisfeita pelo contribuinte, ou por aquelas pessoas a quem a lei transfere ou incumbe essas obrigações, pode ser exigido pelo Fisco o pagamento do tributo ou a penalidade pecuniária decorrente, mediante o seu lançamento, o que poderá dar ensejo a um conflito e nascimento do processo administrativo.

Quando a exigência do fisco é considerada ilegítima ou indevida pelo sujeito passivo e, conseqüentemente, o conflito se instaura entre as partes, invariavelmente o contribuinte necessita rever o lançamento perante o Estado, visando alterar a situação a ele desfavorável.

Marins (2001, p. 162) descreve que “o Processo Administrativo Tributário contempla o conjunto de normas que disciplinam o regime jurídico processual aplicável às lides tributárias deduzidas perante a administração pública [...]”.

Embora a relação firmada entre o fisco e o contribuinte seja regulada pelo conjunto de normas que integram o ordenamento jurídico tributário nacional, denota-se que o efetivo domínio da legalidade dos atos praticados pelos agentes da

administração pública constitui uma tarefa árdua, fator este que sanciona o papel do Processo Administrativo Tributário.

Na concepção de Brito (2003), o processo administrativo tem por finalidade verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária quando a autoridade administrativa aponta inconsistências no lançamento² do crédito tributário em sua lavratura.

Neste esteio, o Processo Administrativo Tributário funciona como instrumento de análise profunda dos fatos pertinentes ao elemento tributável, ou seja, visa identificar o teor da obrigação tributária ou confirmar a existência da mesma.

Conforme Cais (2009, p. 213), a contestação do contribuinte em relação à notificação de lançamento ou auto de infração, pode ser representada por três hipóteses:

- 1) O Contribuinte pode negar a existência da obrigação, sustentando que o fato gerador não ocorreu, ou que, se ocorrido, não tem identificação com o fato tipificado pela lei;
- 2) O contribuinte pode contestar as características da obrigação, entendendo que a verificação do fato gerador não foi corretamente feita pelo fisco, por força do que a obrigação não tem as características que lhe foram atribuídas pelo lançamento;
- 3) O contribuinte pode contestar sobre o montante da obrigação quando entende que o montante deva ser menor que o exigido pelo fisco.

De acordo com Cais (2009), o contribuinte, inconformado com o posicionamento do Fisco perante o lançamento, deverá optar pela escolha de travar sua discussão diante dos contenciosos administrativos ou ingressar no Poder Judiciário.

Koch (2003) complementa que a Constituição Federal oferece aos litigantes³ as mesmas garantias tanto nos processos judiciais como nos processos administrativos.

² Definição legal de lançamento (CTN, 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.

³ Litigantes: Adj. plural relativo a litígio. Os que litigam ou sustentam litígios (no foro); parte. Determinada pessoa ingressa com ação judicial em face de alguém. Nessa relação, as partes tornam-se litigantes, uma vez que a pretensão de uma é contrária à outra. (DICIONÁRIO PRIBERAM 2013).

Não havendo distinção constitucional entre o Processo Administrativo Tributário e o processo judicial, percebe-se que não há barreiras para que o sujeito passivo utilize o procedimento administrativo como ferramenta de defesa contra as aspirações tributárias do Fisco, com o objetivo de garantir seus direitos.

Ensinam Neder e López (2004) que são inúmeras as razões que levam a existência de um ordenamento na seara administrativa capaz de solucionar os conflitos entre o contribuinte e o Fisco, visto que o Poder Judiciário, por si só, não suportaria o ônus de todas as divergências existentes entre as partes.

De forma objetiva, considerando o fator viabilidade, torna-se desejável a alternativa de ingresso na esfera administrativa, ante a possibilidade de recorrer primeiramente na esfera judicial, que pode representar uma alternativa mais lenta e menos viável.

Por fim, cabe ressaltar que a exigência dos créditos tributários⁴ pelo Fisco e seu devido cumprimento pelo sujeito passivo, devem sempre considerar a necessidade de observar e obedecer aos preceitos legais pertinentes. Deste modo, a seguir, vê-se a base legislativa inerente ao Processo Administrativo Tributário Federal.

2.2.1 Base legislativa do Processo Administrativo Tributário no âmbito de atuação Federal

Diversos fatores contribuem para a ocorrência dos conflitos passíveis de interposição por meio do Processo Administrativo Tributário Federal, partindo do pressuposto inicial de que o contribuinte está sujeito à autuação e punição por parte da autoridade fiscal caso não venha a cumprir com as obrigações tributárias e neste caso, ambas as partes envolvidas no conflito necessitam de amparo constitucional.

Tratando-se do Processo Administrativo Tributário no âmbito de atuação Federal, no Brasil inúmeras leis dão respaldo à garantia do direito de defesa do sujeito passivo na esfera administrativa, a citar a própria Constituição Federal de 1988.

⁴ Crédito Tributário é do direito subjetivo do Estado de exigir do contribuinte o pagamento do tributo devido, derivado da relação jurídica tributária, que nasce com a ocorrência do fato gerador, na data ou no prazo determinado em lei (MACHADO, 2008).

A Constituição Federal do Brasil, de 1988, em seu artigo 5º, inciso LV, enuncia acerca dos direitos e garantias fundamentais do cidadão: “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa⁵, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Do ponto de vista de Paulsen (2012, p. 325), “o processo administrativo fiscal não é regulado por norma geral de direito tributário. O CTN limita-se a determinar que os atos sejam documentados e que seja fixado prazo para o exercício da fiscalização, não se ocupando, propriamente, do procedimento”.

Tamanha a magnitude da matéria que trata do Processo Administrativo Tributário, que se faz necessária a sua normatização por meio de diversos dispositivos legais, bem como suas devidas atualizações e refinamentos.

De acordo com Paulsen (2012, p. 325) “cada ente político estabelece o processo administrativo fiscal relativo aos tributos que administra”. O presente estudo preordena-se a demonstrar os aspectos pertinentes ao contencioso administrativo fiscal na esfera Federal.

A Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal e em seu art. 1º estabelece normas básicas sobre este no âmbito da Administração Federal direta e indireta, visando, em especial, à proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da administração.

A emenda constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004, ratificou este conceito, incluindo que: “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação” (art. 5.º, inciso LXXVIII da EC nº 45/2004).

O Decreto Federal nº 70.235, de 06 de março de 1972, (PAF) dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal. No seu art.1º rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária Federal, decorrendo posteriormente diversas alterações, tais como os seguintes Decretos, Portarias, Medidas Provisórias e Leis:

⁵ Ensina Di Pietro (2000, p. 491), que “o princípio do contraditório, que é inerente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe oportunidade de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação. Exige: 1- notificação dos atos processuais à parte interessada; 2- possibilidade de exame das provas constantes do processo; 3- direito de assistir à inquirição de testemunhas; 4- direito de apresentar defesa escrita”

- Decreto nº 75.445 de 06.03.1975 (dispõe sobre os Conselhos de contribuintes do Ministério da Fazenda);
- Decreto nº 79.630 de 29.04.1977 (extingue o Terceiro Conselho de Contribuintes);
- Decreto nº 83.304 de 28.03.1979 (institui a Câmara Superior de Recursos Fiscais);
- Lei nº 8.748 de 09.12.1993 (altera a legislação reguladora do processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários da união);
- Lei nº 9.430 de 27.12.1996 (dispõe sobre a legislação tributária Federal e sobre os processos administrativos de consulta);
- Lei nº 9.532 de 10.12.1997 (altera a legislação tributária Federal);
- Lei nº 9.784 de 29.01.1999 (regula o processo administrativo no âmbito da administração pública Federal);
- Lei nº 11.457 DE 16.03.2007 (dispõe sobre a Administração Tributária Federal);
- Decreto nº 6.103 de 30.04.2007(dispõe sobre os prazos processuais e à competência para julgamento em primeira instância, de processos administrativo-fiscais);
- Lei nº 11.941 de 27.05.2009 (altera a legislação tributária Federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, entre outras);
- Portaria MF nº 256, de 22.06.2009 (aprova o Regimento Interno do CARF);
- Decreto nº 7.574 de 29.09.2011(regulamenta processos sobre matérias administradas pela Receita Federal do Brasil (RFB).

Conforme o exposto, no tocante ao Processo Administrativo Tributário, a complicada relação firmada entre o sujeito ativo e o sujeito passivo da obrigação tributária, encontra-se regulamentada por vasta gama legislativa em decorrência da sua natureza multifacetada e da inter-relação estabelecida pelas vias jurídica, administrativa e contábil.

2.2.2 Princípios utilizados nos procedimentos de fiscalização do Processo Administrativo Tributário

No que diz respeito ao Contencioso Administrativo Fiscal, o contribuinte deve estar amparado por princípios processuais, possibilitando que este venha a contestar junto ao Fisco os termos da cobrança que julgar indevida sem ferir as intrínsecas normas e preceitos constitucionais.

Com base nesses fundamentos cabe mencionar a Lei 9.784/99, a qual estabelece em seu artigo 2º que:

a Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Assim, considerando o valor dos princípios que norteiam o próprio Direito tributário, bem como os princípios específicos que regem a administração pública, vê-se a seguir alguns princípios inerentes ao Processo Administrativo Tributário.

2.2.2.1 Princípio da legalidade

Nos processos administrativos é imprescindível que o Estado, por meio da administração pública, venha a observar a lei e o Direito.

Na visão de Cais (2009, p.227), “a aplicação do princípio da legalidade é de tal importância no processo administrativo, que a administração tem o dever de rever seus atos quando eivados da ilegalidade”.

2.2.2.2 Princípio da segurança jurídica

Diante das possíveis violações legais do Poder Público, o princípio da segurança jurídica consiste na defesa das relações jurídicas consagradas no âmbito constitucional.

Conforme Ferraz e Dallari (2007, p.94), “o princípio da segurança jurídica, impede a desconstituição injustificada de atos ou situações jurídicas [...]”.

Para Cais (2009), o princípio da segurança jurídica é de vital importância, pois constitui a base dos demais princípios que asseguram os direitos e garantias constitucionais individuais.

2.2.2.3 Princípio da eficiência

No andamento do Processo Administrativo Tributário, a administração pública deve observar o princípio da eficiência.

Cais (2009, p.235), elucida a importância do princípio da eficiência:

o princípio da eficiência vem assegurado, como critério de estrita observância pela Administração no curso do processo administrativo Federal, como consta o inciso IX do art.2.º da lei 9.784/99, que lhe obriga a adotar formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados.

Conforme Di Pietro (2000), o princípio da eficiência é voltado para o bem comum, englobando toda administração pública, considerando a atuação do agente público e a estrutura organizacional da administração pública.

2.2.2.4 Princípio da verdade material

Este princípio traduz-se na busca profunda da verdade dos fatos, bem como as circunstâncias e provas relacionadas à exigência tributária.

por este princípio, a autoridade administrativa está autorizada a conhecer novos fatos, novas provas carreadas aos autos até a decisão final. O julgador, na esfera administrativa, pode buscar elementos fora do processo para a formação de seu juízo, revestindo se de um maior poder investigatório na busca da verdade real. (KOCH, 2003, p.20).

Corroborando Campos (2007, p.7) “por este princípio, o magistrado deve descobrir a verdade objetiva dos fatos, independentemente do alegado e provado pelas partes”.

Portanto, a decisão final deve ser obtida pelos fatos tais como eles realmente ocorreram, não devendo a autoridade julgadora se contentar somente com os fatos oferecidos pelas partes.

2.2.2.5 Princípio da oficialidade

No Processo Administrativo Tributário ocorre um impulso oficial do Poder Público e este impulso possui o poder de perdurar até a decisão final da lide, diferentemente do direito processual civil onde o juiz não impulsiona o processo.

Koch (2003 p. 19) ressalta que “basta que o particular de início ao processo e a administração pública se encarregará da sua tramitação, impulsionando-o em direção à solução pretendida”.

Afirmam Ferraz e Dallari (2007), que o Poder Público tem o dever de dar seguimento ao processo, fazendo o necessário para chegar a uma decisão final.

2.2.2.6 Princípio da ampla defesa e do contraditório

É facultado ao sujeito passivo impugnar o lançamento do crédito tributário, dando início ao Processo Administrativo Tributário. Desta forma, inicia-se o exercício da ampla defesa e revela-se o princípio do contraditório.

Segundo Meirelles (2009, p. 697), “o processo administrativo sem oportunidade de defesa ou com defesa cerceada é nulo”.

Neste contexto, afirma Koch (2003 p.20) que:

atendo-se ao processo contencioso tributário, o direito ao contraditório inicia-se após a ciência do lançamento tributário, que equivale a uma acusação fiscal, estabelecendo-se em diante a dialética processual, oportunizando ao acusado manifestar-se sobre o lançamento tributário, levando ao efeito a composição da lide⁶.

Conforme destacado acima, o sujeito passivo da obrigação tributária poderá valer-se do direito ao contraditório, manifestando-se contra a acusação fiscal lavrada tão logo obtenha a ciência da mesma.

De acordo com tal princípio, além do benefício de poder se manifestar para discutir a cobrança dos créditos tributários, o sujeito passivo pode, ainda, produzir provas para sua defesa.

⁶ Lide: Corresponde a um conflito de interesses qualificado por uma pretensão resistida. Trata-se do núcleo essencial de um processo, o qual visa em última instância resolver a Lide (conflito) apresentada perante o julgador. (CARNELUTTI, 2001)

2.2.2.7 Princípio do informalismo moderado

Este princípio exprime que se faz necessário abster-se de formalismos ou solenidades demasiadas na condução do Processo Administrativo Tributário, evitando, assim, maiores impedimentos no curso do processo.

Prevê a lei 9.784/99, em seu artigo 2º, inciso IX, que “fica garantida a adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados”.

Para Di Pietro (2000), o formalismo deve existir apenas para atender ao interesse público e proteger os direitos dos particulares.

Nesse esteio, de acordo com tal princípio, no Contencioso Administrativo Fiscal, as formalidades somente são indispensáveis com o objetivo de garantir a integridade legal do processo.

2.2.3 Vantagens e desvantagens do Processo Administrativo Tributário

No tocante às vantagens e desvantagens do Processo Administrativo Tributário, cabe enfatizar que o contribuinte, ao ingressar na esfera administrativa, caso não obtenha um resultado satisfatório, ainda poderá adentrar o assunto no judiciário, ou seja, caso o processo não culmine em resultado favorável ao contribuinte, este, ainda insatisfeito, poderá recorrer na esfera judicial.

Fonseca filho (2004) afirma que “são muitas as vantagens de se trilhar o Processo Administrativo Fiscal para defender-se das indevidas exigências do Fisco Federal”.

A esse respeito, sustenta Cais (2009), que a defesa do contribuinte na seara administrativa acarreta a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, representando, assim, uma vantagem ao contribuinte ao ingressar inicial em via administrativa.

Portanto, do ponto de vista prático, considera-se vantajoso ao contribuinte a suspensão da exigibilidade do crédito tributário pertinente ao conflito que tramite na via administrativa.

Para Koch (2003, p. 36), diversas são as vantagens do ingresso inicial na via administrativa para discutir a matéria tributária, a saber:

- 1) Justiça gratuita, sem sucumbência, sem custas, salvo as taxas cobradas pela repartição fazendária relativas aos recursos;
- 2) Especialização dos Julgadores. A matéria será examinada por julgadores e conselheiros com conhecimentos técnicos especializados na área tributária específica [...];
- 3) Celeridade no julgamento. Ressalvadas as hipóteses em que o contribuinte reclama apenas com finalidade procrastinatória⁷, é de se esperar que ele tenha interesse em ver a questão resolvida com a maior brevidade possível [...];
- 4) Capacidade postulatória⁸. Em regra, não há exigência legal para que a defesa junto aos tribunais administrativos seja subscrita por advogado;
- 5) Efeito suspensivo da reclamação. Todos os recursos interpostos junto aos tribunais administrativos, de iniciativa do notificado, geram efeito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário, até a decisão final (art.151, III CTN) [...].

O Artigo 151, III do Código Tributário Nacional dispõe sobre a suspensão do crédito tributário e estabelece que:

art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

- I - moratória;
 - II - o depósito do 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; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)
 - VI - o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)
- Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

Por outro lado, no que concerne as desvantagens do tramite inicial por via administrativa, Fonseca Filho (2004) destaca a limitação de competência judicante das Delegacias de Julgamento, dos Conselhos e da Câmara Superior para avaliar matéria que promova ilegalidade e inconstitucionalidade de normas legais.

As desvantagens do ingresso inicial em esfera administrativa para discussão da matéria tributária, de acordo com Koch (2003, p. 37), são as seguintes:

- 1) Limitação de competência dos julgadores administrativos [...];
- 2) Não fluência do prazo prescricional. A doutrina predominante hoje reconhece que durante o recurso na via administrativa não se inicia o prazo prescricional, o que obviamente não é de interesse do contribuinte [...];

⁷ Procrastinatória: adj. Característica ou particularidade de quem procrastina; que foi alvo de procrastinação; que procrastina; que prolonga; que posterga (Etm. do latim: procrastinatus) (DICIONÁRIO ABERTO)

⁸ Ensina DONIZETE (2010) que capacidade postulatória é a capacidade conferida a alguém para postular, ou seja, delegar autoridade para alguém agir em seu nome.

- 3) Duplicidade de cognição⁹. A opção pela via administrativa pode resultar numa demora maior para a solução final da lide. Se vencido no tribunal administrativo, novo processo se inicia no Judiciário, sem nenhum aproveitamento de cognição na esfera administrativa;
- 4) Falta de independência dos tribunais administrativos em sua função judicante. Um julgamento isento e imparcial requer autonomia e independência do seu julgador [...].

Bethonico (2010) destaca a distinção entre as vias administrativa e judicial, alegando que na ação fiscal busca-se o pronunciamento de uma autoridade que deve decidir ou homologar determinado ato e no judicial busca-se a sentença. Observa-se, portanto, que em esfera administrativa as atenções estão voltadas para a interpretação da legislação tributária adotada pela autoridade julgadora, ao ponto que na esfera judicial as atenções voltam-se à sentença que será proferida.

Considerando os entendimentos expostos, no que diz respeito à obrigação tributária, faculta-se à reclamação administrativa ao contribuinte notificado ou autuado, sendo assim, o mesmo deverá avaliar criteriosamente se a reclamação lhe é conveniente ou não, mediante a ajuda de um profissional qualificado.

2.2.4 Espécies e início dos procedimentos

Os estágios primários do Processo Administrativo Tributário derivam da cobrança do crédito tributário efetuado pela autoridade administrativa por meio do auto de infração ou da notificação, ambos decorridos do lançamento tributário, considerando o lançamento de ofício, por declaração ou por homologação, ou seja, conforme as devidas modalidades de lançamento.

Conforme o art. 5º da Lei 9.784/99, que regula o Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, “o processo administrativo pode iniciar-se de ofício ou a pedido de interessado”.

Para Ferraz e Dallari (2007), a instauração de ofício cabe quando a lei assim dispuser, mediante decreto, portaria, auto de infração, notificação, entre outros. Já a instauração a pedido do interessado ocorre pela petição de direito, não podendo a administração recusar-se a conceder este direito.

⁹ Cognição: (latim *cognitio*, *-onis*, ação de conhecer) ato ou processo de conhecer, inclui estados mentais e processos como pensar, a atenção, o raciocínio, a memória, o juízo, a imaginação, o pensamento, o discurso, a percepção visual e audível, a aprendizagem, a consciência, as emoções. (ABBAGNANO, 2000)

Na concepção de Fabretti *et. al.* (2004), o contribuinte que não aceita o auto de infração, ou outro ato administrativo que constitui crédito tributário, lavrado contra si, pode iniciar a contestação pela via administrativa. Portanto, iniciada a contestação a pedido do contribuinte interessado, o Poder Público deverá acatá-la.

Paulsen (2012, p. 328), explica que “na hipótese de ser verificada a ocorrência de infração, é lavrado Auto de Infração (AI), documento que formaliza a constituição do crédito, apontando o tributo devido e aplicando multa”.

O Decreto nº 70.235/72 estabelece, em seu art. 9º, que:

a exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificações 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.

Para Torres (1995), o auto de infração é a peça que ao exigir o recolhimento do tributo e aplicar a penalidade cabível, instaura o procedimento tributário administrativo e abre a possibilidade de ampla defesa pelo contribuinte.

Corroboram Neder e López (2004), que o auto de infração é o mecanismo utilizado pelo fisco quando se considera que o particular violou a legislação e por sua vez a notificação de lançamento é emitida nas hipóteses em que não haja aplicação de punições pecuniárias com o intuito de verificar irregularidades no pagamento de tributos.

No tocante ao início dos procedimentos de fiscalização, de acordo com o artigo nº 7 do Decreto nº 70.235/72, o procedimento fiscal se inicia com:

- I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;
- II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;
- III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade¹⁰ do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas. § 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta

¹⁰ Espontaneidade - Artigo 138 do CTN: 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.

dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

Deste modo, no Contencioso Administrativo Fiscal a denúncia espontânea realizada pelo contribuinte somente deve ser prestada antes do início do ato de fiscalização da respectiva infração, sob pena de se perder a espontaneidade.

Confirmando o exposto, trata o parágrafo único do art. 138 do CTN: “não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração”.

Sobre o início do procedimento de fiscalização, lembra Paulsen (2012, p. 326) que:

os procedimentos de fiscalização dos tributos administrados pela SRF são instaurados mediante Mandato de Procedimento Fiscal (MPF), documento que constitui ordem do Delegado da receita para que um Auditor-Fiscal realize determinada fiscalização. O MPF, ao mesmo tempo em que autoriza a ação do Auditor-Fiscal, delimita o objeto de fiscalização, definindo a abrangência do trabalho a ser realizado.

Campos (2007, p. 37), quando se refere ao assunto, explica que “o MPF é a ordem específica que inicia o procedimento de fiscalização, que deverá ser apresentado pelos Auditores Fiscais da Receita Federal na execução deste procedimento”.

Paulsen (2012, p. 327) complementa que “no âmbito dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, o auditor-fiscal, tendo em mãos o MPF, dá início à fiscalização através do Termo de Início de Ação Fiscal (TIAF)[...]”.

realizados os levantamentos de dados necessários à verificação das obrigações tributárias do contribuinte relativamente ao tributo e período especificado no MPF, o auditor lavrará o Termo de Encerramento de Ação Fiscal (TEAF). No termo, é enunciada a conclusão sobre a ocorrência de infração quanto as obrigações principais (pagamento de tributo e multa) ou acessórias (deveres formais). (PAULSEN, 2012, p. 327).

No que se refere à validade do procedimento, Koch (2003) enfatiza que o lançamento não vigora enquanto não levado ao conhecimento do sujeito passivo. Logo, o processo administrativo tributário inicia-se por meio da lavratura do auto de infração, mas adquire validade somente a partir da ciência dada ao contribuinte.

Percebe-se, portanto, que conforme a legislação aplicável, o início dos procedimentos envolve os trâmites de instauração da ação fiscal mediante ao MPF e a lavratura do AI (se verificada a infração) e após a ciência do contribuinte é inaugurado o Processo Administrativo Tributário, quando este se manifesta contra a exigência do crédito tributário proferida pelo Poder Público.

2.2.5 Intimação e notificação

Afirmam Ferraz e Dallari (2007), que qualquer ato processual que resulte em obrigações ou restrições deve ser objeto de intimação às partes.

Na concepção de Koch (2003, p. 108) “para o lançamento de ofício ter validade jurídica e criar norma individual entre o contribuinte e o sujeito ativo na relação jurídica tributária, deve ser validamente notificado ao sujeito passivo”. Desta forma, a autoridade pública administrativa deve cientificar o sujeito passivo da obrigação tributária sobre o lançamento para que a norma seja considerada válida.

Neste contexto, adverte Paulsen (2012, p. 329) que:

as notificações e intimações para a apresentação de documentos, ciência de decisões, pagamento, oferecimento de impugnação ou recurso e para o que mais se fizer necessário no processo administrativo fiscal, são regidas pelo art.23 do Dec.70.235/72.

O art. 11, do Dec. 70.235/72 destaca a matéria acerca da notificação de lançamento:

art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:
I - a qualificação do notificado;
II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;
III - a disposição legal infringida, se for o caso;
IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.
 Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico

De acordo com Paulsen (2012), embora o Dec. 70.235/72 cuide da notificação de lançamento em artigo específico, ela se dá mediante a simples ciência do contribuinte aplicada no auto de infração, não constituindo documento autônomo.

Para Koch (2003), a notificação fiscal corresponde ao ato de cientificar o contribuinte da existência do lançamento contra ele lavrado corporificando o

lançamento, já a intimação é o instrumento público pelo qual o atuante administrativo exerce seu poder coercitivo para dar cumprimento às obrigações tributárias.

Infere-se, então, que a tarefa de cientificar o sujeito passivo dos termos do processo poderá ser realizada tanto pela notificação fiscal, quanto pela intimação.

Para Koch (2003, p. 80), “é através do ato de ciência que o Estado exterioriza a sua pretensão de cobrança de seu crédito, dando oportunidade a que o sujeito passivo estabeleça o seu contraditório”.

No Processo Administrativo Tributário, considera-se a obrigatoriedade inerente à autoridade administrativa, personalizada no fisco de cientificar o contribuinte sobre os fatos relativos ao cumprimento das exigências tributárias que lhe são impostas, ofertando, assim, a justa oportunidade de defesa embasada em lei.

2.2.6 Prazos

No tocante aos prazos em Direito Tributário, ressalta Koch (2003, p. 33) acerca do dispositivo do CTN regulado pelo art. 210:

art. 210 - Os prazos fixados nesta lei ou na legislação tributária serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia de início e incluindo-se o de vencimento.

Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal na repartição em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

Sobre o prazo para a reclamação, o dia do início que é excluído da contagem compreende a data em que o sujeito passivo da obrigação tributária recebe a intimação ou notificação. Para Koch (2003), a exclusão do dia do início é necessária, pois a intimação ocorre no decorrer do dia, desta forma este dia é prejudicado.

Prevê o art. 10 do Dec. 70.235/72 que o auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà, 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 atuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Logo, verifica-se que incide sobre o contribuinte a possibilidade de impugnação no prazo de trinta dias.

Neste contexto, afirma Cais (2009, p. 217) que “[...] a impugnação, em regra deve ser apresentada no prazo de trinta dias a contar da notificação regular”.

O Decreto nº 70.235/72 prevê os prazos, os quais são instituídos em diversos dos seus artigos, a saber:

Oito dias:

a) Art. 4º Salvo disposição em contrário, o servidor executará os atos processuais no prazo de oito dias.

Quinze dias:

a) Da Intimação- II - no caso do inciso II do *caput* deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito) (art. 23. § 2º);

b) Da Intimação- III - se por meio eletrônico, 15 (quinze) dias contados da data registrada: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005) (art. 23. § 2º);

c) Da Intimação - IV - 15 (quinze) dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005) (art. 23. § 2º);

d) Do Julgamento em Segunda Instância caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de 15 (quinze) dias da ciência do acórdão ao interessado: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) (Art. 37 § 2º).

Trinta dias:

a) A autoridade local fará realizar, no prazo de trinta dias, os atos processuais que devam ser praticados em sua jurisdição, por solicitação de outra autoridade preparadora ou julgadora (art. 3º);

b) O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente: V- a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias (art. 10);

c) A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em (art. 15);

d) Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (art. 21);

d-1) A decisão definitiva contrária ao sujeito passivo será cumprida no prazo para cobrança amigável fixado no artigo 21, aplicando-se, no caso de descumprimento, o disposto no § 3º do mesmo artigo (art. 43º)

e) Da Intimação - Os Procuradores da Fazenda Nacional serão considerados intimados pessoalmente das decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à Procuradoria na forma do § 8º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.457, de 2007) (Vigência) (art. 23. § 9º).

f) contra a decisão em primeira instância caberá recurso voluntário aos Conselhos de Contribuintes, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão (art. 33);

g)O órgão preparador dará ciência ao sujeito passivo da decisão do Ministro da Fazenda, intimando-o, quando for o caso, a cumpri-la, no prazo de trinta dias (art. 41);

h)Cabe recurso voluntário, com efeito suspensivo, de decisão de primeira instância, dentro de trinta dias contados da ciência (art. 56).

Quarenta dias:

a)Da Intimação - Se os Procuradores da Fazenda Nacional não tiverem sido intimados pessoalmente em até 40 (quarenta) dias contados da formalização do acórdão do Conselho de Contribuintes ou da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, os respectivos autos serão remetidos e entregues, mediante protocolo, à Procuradoria da Fazenda Nacional, para fins de intimação. (Incluído pela Lei nº 11.457, de 2007) (art. 23. § 8º).

Sessenta dias:

a)Do Procedimento - Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos (art. 7º § 2º).

Noventa dias:

a)Os Conselhos de Contribuintes, no prazo de noventa dias, adaptarão seus regimentos internos às disposições deste Decreto (art. 67).

Corroborando o exposto, cabe destacar o que contempla o Decreto n.º 83.304/79, o seu art. 3º, § 2º, versa que caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais interposto no prazo de quinze dias, contados da decisão.

No tocante aos prazos, conforme aludido anteriormente, diversas fontes do direito discutem as normas aplicáveis ao processo administrativo tributário posteriormente ao Decreto n.º 70.235/1972. Sendo assim, há de se verificar os prazos estabelecidos em outros diplomas legais.

De acordo com Paulsen (2012, p. 326) “o prazo para o cumprimento do MPF é de 120 dias, prorrogáveis. Tal alusão está voltada aos procedimentos que antecedem o Processo Administrativo Tributário, ou seja, na fase de fiscalização.

2.2.7 Impugnação do sujeito passivo

De acordo com Fabretti *et. al.* (2004), caso venha a identificar erro administrativo de lançamento, o contribuinte terá o direito de impugnação, ou seja, poderá contestar os termos do lançamento em totalidade ou parcialmente.

Observa-se que a oferta de impugnação é proposta ao contribuinte com o objetivo de dirimir as discrepâncias por ele identificadas, sobre as exigências fiscais.

Para Campos (2007, p. 38), “a impugnação, defesa ou reclamação são termos utilizados para designar a peça pela qual o contribuinte se manifesta em desacordo com a exigência formulada [...]”.

Apoiando o entendimento acima, Fabretti *et. al.* (2004) afirma que “a peça inicial pela qual o contribuinte demonstra seu desacordo com a exigência, seus argumentos de fato e de direito e as provas que pretende produzir, tem o nome técnico de impugnação, defesa ou reclamação”.

O contribuinte inconformado poderá valer-se da impugnação para satisfazer sua contestação. Conforme o disposto no art.17 do Dec. n.º 70.235/72, “considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)”.

Corroborando, elucida Cais (2009, p. 217) que:

a impugnação dá início ao processo administrativo fiscal, devendo ser apresentada à unidade administrativa da Fazenda pública competente para apreciá-la, apontando os fatos e os fundamentos pelos quais se pretende a revisão do ato, assim como requerendo às provas que se pretende produzir.

Conforme mencionado, o contribuinte terá o direito de apresentar sua defesa solicitando as diligências cabíveis e apresentando as provas e documentos que pretende produzir.

Koch (2003 p. 43) destaca, dentre outros, os seguintes requisitos indispensáveis à petição na impugnação administrativa:

- Identificar o lançamento que se pretende impugnar;
- Observar os pressupostos de admissibilidade estabelecidos em lei para os respectivos recursos;
- Cumprir com os prazos processuais estabelecidos;
- Produzir e fundamentar a sua defesa com clareza;
- Definir o seu requerimento (anulação total ou parcial da exigência);
- Habilitar legalmente o representante legal do contribuinte, se for o caso.

Paulsen (2012, p. 330), complementa que:

a impugnação deve indicar a autoridade julgadora, qualificar o contribuinte impugnante, apresentar as razões de fato e de direito que fundamentam a insurgência, especificar a sua extensão e apontar as diligências e prova pericial pretendidas, com a devida justificação, formulação de quesitos e indicação de assistente técnico.

Por fim, conforme destacado anteriormente, na petição da impugnação do processo administrativo fiscal, deve-se considerar o princípio do formalismo moderado, o qual estabelece que as formalidades fazem-se necessárias somente para subsidiar a legalidade do processo.

2.2.8 Defesa e provas no Processo Administrativo Tributário Federal

No Processo Administrativo Tributário, a prova está afiançada pelos princípios da verdade material e da ampla defesa e constitui fator determinante na decisão proferida, portanto, deverá ser produzida cuidadosamente. De acordo com os termos do artigo 212¹¹ do Código Civil, cabe ao julgador a verificação legal da análise e elementos de provas.

Versa o art. 29 do decreto n.º 70.235/1972 que “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias”.

A autoridade julgadora irá estabelecer sua certeza de forma favorável ou contrária ao contribuinte por meio da prova, logo, conclui-se que a decisão oportuna a este, depende em grande parte da prova.

Para Dabul (2007), na fase introdutória o interessado será ouvido e as provas deverão ser produzidas, incluindo-se nestas os pareceres e as perícias.

No tocante as provas, partindo do pressuposto que o ônus da prova é de quem alega, encarrega-se a quem alega a comprovação dos fatos. Contudo, no Contencioso Administrativo Fiscal as diligências ou perícias poderão ser solicitadas tanto pela autoridade administrativa quanto pelo sujeito passivo, conforme a disposição do art. 18 do Dec. n.º 70.235, de 1972.

a autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. [\(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993\)](#)

Neste sentido, no Processo Administrativo Tributário, as provas possuem a capacidade de validar o argumento oferecido pelo sujeito passivo na petição.

¹¹ Código Civil - art. 212. Salvo o negócio a que se impõe forma especial, o fato jurídico pode ser provado mediante: I - confissão; II - documento; III - testemunha; IV - presunção; V - perícia.

Por fim, observa-se que no Contencioso administrativo fiscal o mérito em questão é de natureza fiscal-tributária, sendo assim, a contabilidade possui amplo potencial para oferecer as provas necessárias na defesa do contribuinte.

2.2.9 Fases do Processo Administrativo Tributário Federal

O Decreto nº 70.235/72 determina, em seu artigo art. 14, que “a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento”.

Paulsen (2012, p. 325), afirma que “o Processo Administrativo Fiscal abrange todo o procedimento de fiscalização e de autuação (a ação fiscal) e o processamento da impugnação e dos recursos (a fase litigiosa)”.

Nesta conjuntura, verifica-se que o Processo Administrativo Tributário é subdividido em etapas, a primeira etapa compreende a ação fiscal executada pela administração pública e é considerada não litigiosa, pois nesta fase ainda não se instaurou a lide entre as partes; e a segunda etapa (fase da impugnação) é considerada litigiosa, pois promulga a divergência existente entre as partes.

Neste aspecto, do ponto de vista de Dabul (2007), a doutrina relativa ao Processo Administrativo Tributário diverge acerca do número de fases, tipologias e nomenclaturas empregadas no processo.

Campos (2007, p. 28), quando se refere ao assunto, apresenta uma apreciação mais complexa, afirmando que o procedimento tributário obedece a cinco fases distintas, a saber:

- a) **Instauração:** que ocorre em razão de ato formal da autoridade competente que poderá consistir em ato de cientificação do procedimento fiscal, em apreensão de mercadorias, documentos, livros;
- b) **Instrução:** quando o processo deve ser instruído com elementos que servem de base à quantificação do crédito tributário ou a aprovação de que o contribuinte é acusado e, depois, com prova indicada na defesa;
- c) **Defesa:** garantia constitucional de todo acusado em processo judicial ou administrativo. É feita através da impugnação da exigência fiscal e determina o início da fase litigiosa do procedimento;
- d) **Relatório:** quando a autoridade preparadora faz um relatório do ocorrido no processo até a fase sob sua jurisdição, encaminhando-o até a autoridade competente para o julgamento;
- e) **Julgamento:** que é atribuído a duas instâncias de decisão colegiada. Pode ocorrer uma instância especial, denominada Câmara Superior de Recursos Especiais, no âmbito Federal.

Logo, denota-se que as fases iniciais são de natureza unilateral, pois envolvem basicamente a fiscalização. Já as fases seguintes são de natureza

bilateral, pois uma vez firmado o Processo Administrativo Tributário o contribuinte manifesta-se e passa a atuar no procedimento exercendo o seu direito de defesa.

2.2.10 Julgamento em primeira instância

Prestada a reclamação facultada ao contribuinte, a regra estabelece que a defesa/petição/impugnação deverá ser julgada em primeira instância por uma das Delegacias de Julgamento da Receita Federal (DRJ).

Acerca da competência do julgamento em primeira instância, ressalta Fabretti *et. al.* (2004) que cabe aos Delegados da Receita Federal o papel de autoridade administrativa responsável pelos tributos Federais.

Campos (2007, p. 39) confirma, destacando que:

apresentada a impugnação, o processo será remetido à delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ). Aos delegados da Receita Federal de Julgamento incumbe julgar, em primeira instância, processos administrativos fiscais de determinação e exigência de créditos tributários [...].

De acordo com Fabretti *et. al.* (2004, p. 164), “a impugnação deve ser dirigida à autoridade administrativa no prazo de 30 dias contados do recebimento da notificação do auto de infração, ou outro lançamento de crédito tributário”. Sendo assim, o sujeito passivo, inconformado com o auto de infração lavrado conta si, deverá encaminhar a impugnação às DRJ no prazo de 30 dias.

Conforme Paulsen (2012, p. 329), “não apresentada a impugnação tempestivamente, preclui o direito do contribuinte de se opor administrativamente contra a exigência tributária”.

Portanto, para não perder o direito de defesa na primeira instância de julgamento, o sujeito passivo irredutível com a cobrança deverá valer-se de manifestação por meio da petição/impugnação.

Em primeira instância, as decisões serão definitivas, conforme o disposto no artigo 42, I do Dec. nº 70.235, de 1972, que estabelece:

art. 42. São definitivas as decisões:
I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;
[...]

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

Logo, tratando-se de decisão definitiva não caberá mais às partes interpor recursos para que o mérito em questão seja julgado em instância superior.

Paulsen (2012, p. 331) ressalta que “no Processo Administrativo Fiscal relativo aos créditos da União, o julgamento é sempre colegiado desde a primeira instância”.

Cabe ressaltar que, atualmente, nas decisões de primeira instância o julgamento é colegiado e ocorre por meio de turmas de julgamento compostas por cinco julgadores em cada uma das turmas. A respeito disto, versa o art. 2º da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011: “as DRJ são constituídas por Turmas Ordinárias e Especiais de julgamento, cada uma delas integrada por 5 (cinco) julgadores, podendo funcionar com até 7 (sete) julgadores [...]”.

No que concerne ao Processo Administrativo Tributário Federal, sendo o julgamento sucessivamente colegiado, naturalmente a decisão reveste-se de maior justiça ao contribuinte.

Conforme Campos (2007, p. 39), “após o julgamento, em sendo esse desfavorável ao contribuinte, o mesmo será cientificado da decisão para que proceda ao pagamento da exigência.” Entretanto, caso não aceite cumprir tal exigência, considerando não se tratar de decisão definitiva, o interessado poderá valer-se da segunda instância de julgamento para discutir a decisão.

2.2.10.1 Recurso voluntário

Da decisão em primeira instância caberá ao sujeito passivo impugnante o recurso voluntário quando a sentença lhe for totalmente ou parcialmente desfavorável.

O recurso voluntário está disciplinado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235/1972: “da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão”.

Acerca do recurso voluntário, ressalta Fabretti *et. al.* (2004, p.164) que “[...] será interposto pelo contribuinte contra as decisões em primeira instância, no prazo de 30 dias da comunicação da decisão recorrida”.

Ante o exposto, denota-se que se o sujeito passivo não concordar com a decisão adotada pela DRJ em primeira instância poderá interpor o recurso voluntário em seu amparo.

Conforme Campos (2007), as questões sobre os tributos Federais na fase recursal são dirigidas aos órgãos colegiados de composição paritária. No passado estes recursos eram encaminhados aos Conselhos de Contribuintes e atualmente são encaminhados para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Verifica-se, portanto, que quando a decisão proferida em primeira instância não é definitiva, os recursos interpostos ocorrem como instrumentos de transição entre a primeira instância de julgamento e a segunda instância de julgamento.

2.2.10.2 Recurso de ofício

Em muitos casos, quando a decisão proferida for a favor do contribuinte totalmente ou parcialmente, o recurso de ofício poderá ser introduzido pela autoridade julgadora das Delegacias de Julgamento da Receita Federal (DRJ).

A Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, institui limite para interposição de recurso de ofício pelas DRJ, a saber:

art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais). Parágrafo único. O valor da exoneração de que trata o caput deverá ser verificado por processo.

Ou seja, quando o sujeito passivo obtiver decisão favorável total ou parcial e o valor da causa seja superior a R\$ 1.000.000,00, o recurso dirigido ao CARF pelas DRJ será de ofício.

Por fim, completa Rosa Júnior (2000) que tanto o recurso voluntário, oferecido pelo contribuinte, quanto o recurso de ofício, interposto pela autoridade administrativa, serão julgados em segunda instância.

2.2.11 Julgamento em segunda instância

Conforme destacado acima, a segunda instância inaugura a fase recursal do Processo Administrativo Fiscal, que compreende o duplo grau de jurisdição, ou seja, permite a revisão por meio de recurso da matéria julgada pela primeira instância. Enfatiza Fabretti *et. al.* (2004 p. 164) que “o contribuinte vencido em primeira instância que não se conforma com esta decisão pode recorrer aos órgãos julgadores de segunda instância administrativa”.

Corroboram Campos (2007, p. 39) que “[...] se o sujeito passivo não se satisfaz com a decisão proferida pela autoridade em primeira instância, pode recorrer à que lhe é hierarquicamente superior, ou seja, a segunda instância para pleitear a modificação da decisão”.

Observa-se, portanto, que o contribuinte poderá dar seguimento no processo caso não concorde com a decisão de primeira instância.

O inciso II, artigo 25, do Dec. nº 70.235 de 1972, acerca das deliberações em segunda instância:

art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001) (Vide Decreto nº 2.562, de 1998); II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Conforme Cais (2009 p. 269), “ao CARF foi dada a competência para julgar os recursos de ofício e os recursos voluntários interpostos de decisões preferida em primeira instância administrativa, bem como recursos especiais [...]”.

Observa-se, então, que no âmbito Federal, as lides do Processo Administrativo Tributário são resolvidas a partir da segunda instância pelo CARF.

De acordo com artigo 42, II, do Decreto 70.235/72, em segunda instância são definitivas as decisões “[...] de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição”.

Campos (2007 p.52) complementa afirmando que “a não interposição de recurso pode ser em decorrência do não cabimento de tal expediente, ou da falta de interesse da parte que poderia ter recorrido, bem como decorrido o prazo.”

Em síntese, em face da decisão proferida pela primeira instância de julgamento, ambas as partes, que compreendem o sujeito passivo e a parte contrária consolidada nas DRJ, poderão recorrer à segunda instância de julgamento representada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no intuito de que a matéria seja novamente apreciada, desde que a decisão não seja definitiva.

2.2.12 Julgamento em instância especial

O julgamento do mérito em instância especial ocorre pelo recurso especial encaminhado à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), depois de praticadas todas as demais opções de recursos cabíveis.

De acordo com Campos (2007, p. 44), “a CSRF é órgão colegiado judicante diretamente subordinado ao Ministro de Estado e tem por finalidade o julgamento administrativo, em instância especial, dos litígios fiscais”.

Conforme Campos (2007 p 44), compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais julgar recurso especial interposto contra:

- a) Decisão não unânime de câmara de Conselhos de Contribuintes, quando for contrária à lei ou a evidência da prova;
- b) Decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara de Conselhos de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Paulsen (2012, p 331) afirma que “[...] os recursos especiais, destinados à uniformização da jurisprudência são enviados à CSRF”.

Somente será cabível tal recurso, em caso se tratando de decisão que seja contrária à interpretação legal anteriormente proferida por outra câmara.

Ratifica-se que o artigo 42, III, do Dec. nº 70.235/72, institui as hipóteses onde as decisões administrativas são de caráter definitivo “[...] são definitivas as decisões de instância especial”.

Deste modo, a instância especial compreende a terceira e última instância administrativa de julgamento do processo Administrativo Tributário Federal.

Por fim, de acordo com Fabretti *et. al.* (2004 p.165), “o contribuinte vencido no procedimento administrativo fiscal pode recorrer ao judiciário [...]”.

Observa-se, então, que ao encerrar todos os trâmites no Processo Administrativo Tributário, caso a decisão final seja contrária aos interesses do sujeito passivo, este ainda poderá rediscutir a matéria judicialmente.

2.2.13 Das nulidades

Na concepção de Neder e López (2004, p. 461), “[...] diz-se que há nulidade de um ato jurídico, em virtude de haver sido executado com transgressão à regra legal, de que possa resultar a ausência de condições, de requisito de fundo e forma, indispensável à sua validade”.

Percebe-se que no Processo Administrativo Tributário os requisitos devem estar cingidos de legalidade, evitando, assim, dar margem às nulidades.

No tocante às nulidades, Paulsen (2012, p. 332) afirma que “o reconhecimento da nulidade do Processo Administrativo Fiscal não deve ocorrer em função de simples irregularidades formais que não sejam capazes, por si só, de comprometer a sua lisura, sua finalidade e sua legitimidade”.

Nos termos do art. 59, do Decreto 70.235/72, está disposta a matéria sobre as nulidades:

são nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. ([Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993](#))

O artigo 61 do Dec. nº 70.235/72 estabelece que “a nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade”.

Conforme o princípio da oficialidade, a autoridade administrativa tem o dever de dar seguimento ao processo, porém, não poderá ignorar a declaração das nulidades identificadas no cumprimento dos direitos do contribuinte e da legalidade.

2.2.14 Arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo

Em alguns casos, cabe ao fisco afiançar o crédito tributário por meio de arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo, conforme dispõe o art. 64 da Lei nº 9.532/97:

Art. 64. A autoridade fiscal competente procederá ao arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo sempre que o valor dos créditos tributários de sua responsabilidade for superior a trinta por cento do seu patrimônio conhecido.

§ 1º Se o crédito tributário for formalizado contra pessoa física, no arrolamento devem ser identificados, inclusive, os bens e direitos em nome do cônjuge, não gravados com a cláusula de incomunicabilidade.

§ 2º Na falta de outros elementos indicativos, considera-se patrimônio conhecido, o valor constante da última declaração de rendimentos apresentada.

§ 3º A partir da data da notificação do ato de arrolamento, mediante entrega de cópia do respectivo termo, o proprietário dos bens e direitos arrolados, ao transferi-los, aliená-los ou onerá-los, deve comunicar o fato à unidade do órgão fazendário que jurisdiciona o domicílio tributário do sujeito passivo.

§ 4º A alienação, oneração ou transferência, a qualquer título, dos bens e direitos arrolados, sem o cumprimento da formalidade prevista no parágrafo anterior, autoriza o requerimento de medida cautelar fiscal contra o sujeito passivo.

§ 5º O termo de arrolamento de que trata este artigo será registrado independentemente de pagamento de custas ou emolumentos:

- I - no competente registro imobiliário, relativamente aos bens imóveis;
- II - nos órgãos ou entidades, onde, por força de lei, os bens móveis ou direitos sejam registrados ou controlados;
- III - no Cartório de Títulos e Documentos e Registros Especiais do domicílio tributário do sujeito passivo, relativamente aos demais bens e direitos.

§ 6º As certidões de regularidade fiscal expedidas deverão conter informações quanto à existência de arrolamento.

§ 7º O disposto neste artigo só se aplica a soma de créditos de valor superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais). (Vide Decreto nº 7.573, de 2011)

§ 8º Liquidado, antes do seu encaminhamento para inscrição em Dívida Ativa, o crédito tributário que tenha motivado o arrolamento, a autoridade competente da Secretaria da Receita Federal comunicará o fato ao registro imobiliário, cartório, órgão ou entidade competente de registro e controle, em que o termo de arrolamento tenha sido registrado, nos termos do § 5º, para que sejam anulados os efeitos do arrolamento.

§ 9º Liquidado ou garantido, nos termos da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, o crédito tributário que tenha motivado o arrolamento, após seu encaminhamento para inscrição em Dívida Ativa, a comunicação de que trata o parágrafo anterior será feita pela autoridade competente da Procuradoria da Fazenda Nacional.

§ 10. Fica o Poder Executivo autorizado a aumentar ou restabelecer o limite de que trata o § 7º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Art. 64-A. O arrolamento de que trata o art. 64 recairá sobre bens e direitos suscetíveis de registro público, com prioridade aos imóveis, e em valor suficiente para cobrir o montante do crédito tributário de responsabilidade do sujeito passivo. (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

Parágrafo único. O arrolamento somente poderá alcançar outros bens e direitos para fins de complementar o valor referido no **caput**. (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

Cabe destacar, que o valor de que trata o §7º do art. 64 da Lei nº 9.532/97 foi aumentado para R\$ 2.000.000,00 pelo Dec. nº 7.573/2011, alterando o limite para arrolamento de bens e direitos:

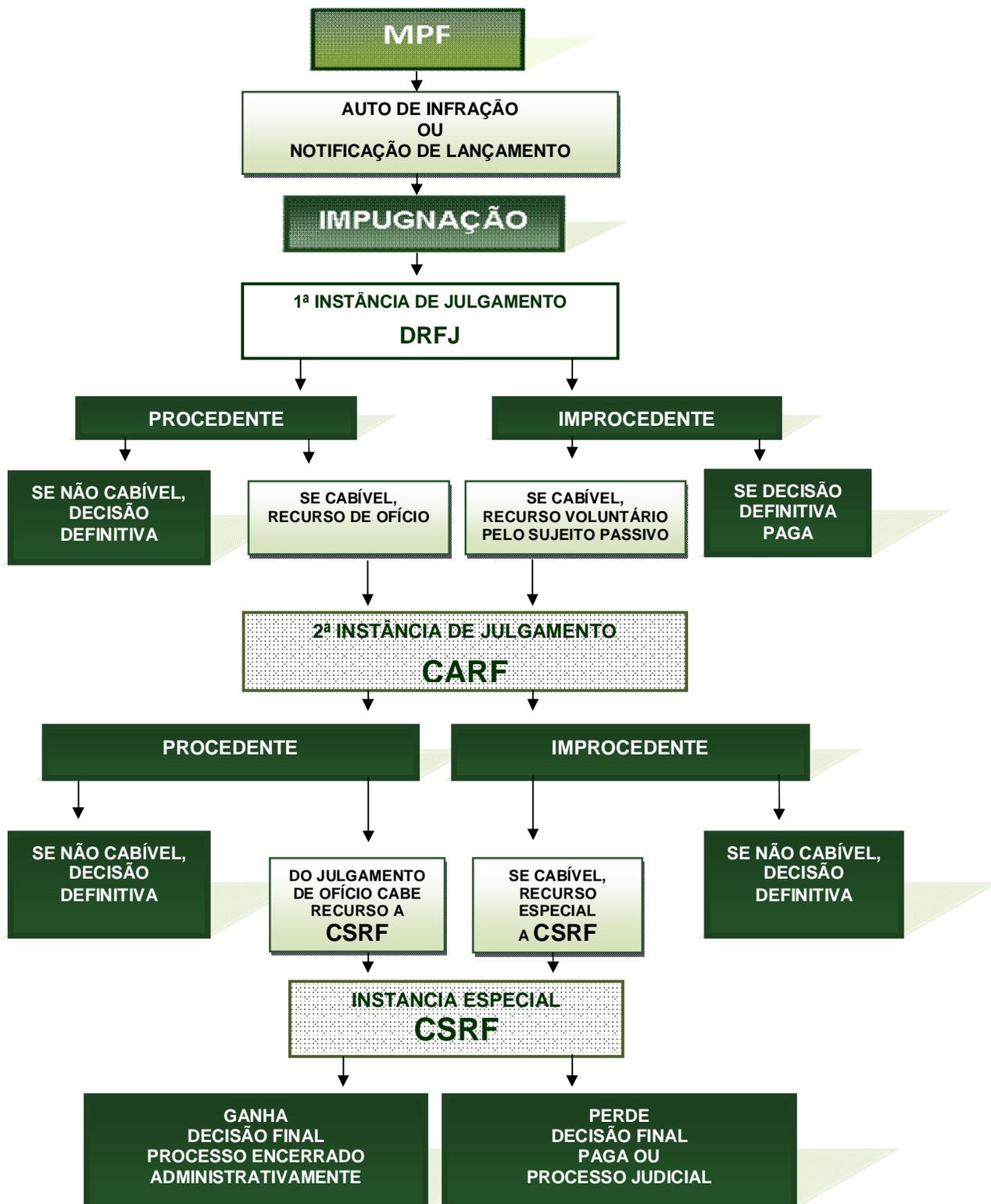
Art. 1º O limite de que trata o § 7º do art. 64 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, passa a ser de R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais).

Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

Sendo assim, ante o exposto, no Processo Administrativo Tributário, utiliza-se o arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo da obrigação tributária, quando o valor do crédito for superior a R\$ 2.000,000,00 (dois milhões de reais).

2.3 FLUXOGRAMA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL

A figura 1 demonstra o fluxograma do Processo Administrativo Tributário Federal



Fonte: Elaborado pela autora

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

O caminho que orienta a pesquisa científica deve estar embasado em pré-requisitos essenciais, como as tipologias adotadas quanto aos objetivos, procedimentos e abordagem do problema que compreendem a metodologia a ser aplicada.

“A metodologia é um conjunto de técnicas e procedimentos que tem por finalidade viabilizar a execução da pesquisa, obtendo-se como resultado um novo produto, processo ou conhecimento.” (JUNG 2004, p. 227).

Quanto aos objetivos, a pesquisa em pauta está caracterizada como descritiva e explicativa. Sua fundamentação como pesquisa descritiva ocorre pelas relações estabelecidas entre variáveis ao registrar, avaliar e considerar os aspectos relativos ao Processo Administrativo Tributário conjunto ao Sistema Tributário Nacional e na perspectiva da Contabilidade.

Na concepção de Gil (2002), a pesquisa descritiva expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno, podendo, também, estabelecer correlações entre variáveis e definir sua natureza. No mesmo sentido, Vergara (2007, p. 47) define que “a pesquisa descritiva não tem o compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação”.

Da mesma forma, quanto aos seus objetivos a pesquisa se enquadra como pesquisa explicativa, pois aprofunda ainda mais o conhecimento, correlacionando teoria e realidade, preocupando-se com a identificação dos elementos que definem ou colaboram com a percepção do valor ou influência da Contabilidade no Processo Administrativo Tributário Federal.

De acordo com Andrade (2002, p. 20),

a pesquisa explicativa é um tipo de pesquisa mais complexa, pois, além de registrar, analisar, classificar e interpretar os fenômenos estudados, procura identificar seus fatores determinantes. A pesquisa explicativa tem por objetivo aprofundar o conhecimento da realidade, procurando a razão, o porquê das coisas e por esse motivo está mais sujeita a erros.

Quanto aos procedimentos adotados para a coleta de dados, foram primeiramente a pesquisa bibliográfica fundamentada por meio de consultas a livros da área, legislação específica, meios eletrônicos, artigos e revistas e,

posteriormente, a pesquisa se deu por levantamento ou *survey*, onde foram obtidas informações com questionário direcionado aos profissionais contábeis.

Afirmam Marconi e Lakatos (2008, p. 57) que:

a pesquisa bibliográfica abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico, etc. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que já foi escrito, dito ou filmado sobre o assunto [...].

Já a utilização do questionário como instrumento de coleta de dados se justifica pela necessidade de conhecer o comportamento de um determinado grupo.

De acordo com Gil (1999, p.70) as pesquisas de levantamento ou *survey*

Caracterizam-se pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se à solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para, em seguida, mediante análise quantitativa, obterem-se as conclusões correspondentes aos dados coletados.

Por fim, para a realização deste estudo, o delineamento da tipologia de pesquisa quanto à abordagem do problema leva em conta a busca do conhecimento da natureza de um fenômeno, portanto, foi utilizada a pesquisa qualitativa, que segundo Martins e Theóphilo (2009, p. 107) tem como característica “a descrição dos dados, podendo ser a descrição de pessoas, de situações, de acontecimentos, de reações, inclusive transcrições de relatos.”

Os instrumentos metodológicos apresentados foram empregados visando a obtenção de resultados que levem ao alcance dos objetivos propostos neste trabalho e na identificação da resposta aos questionamentos levantados.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo serão apresentados os resultados e análises da pesquisa realizada. Inicialmente demonstram-se as particularidades acerca dos indivíduos pesquisados, sequencialmente descreve-se os procedimentos utilizados na coleta e análise dos dados. Por fim, apresentam-se as análises efetuadas e os resultados obtidos.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DOS PESQUISADOS

O trabalho se pautou por pesquisa direcionada aos profissionais contábeis atuantes na área contábil e com domicílio profissional no município de Criciúma – SC, devidamente registrados no Conselho Regional de Contabilidade, sendo contadores e técnicos contábeis.

Atualmente, no domicílio profissional de Criciúma – SC existem 883 profissionais contábeis ativos registrados, conforme a macrodelegacia de Criciúma do Conselho Regional de Contabilidade. De acordo com método de Investigação estabelecido, para a realização da pesquisa foi considerada uma amostra de 134 profissionais contábeis e a estes indivíduos foram enviados os questionários.

A tabela a seguir demonstra a composição dos indivíduos pesquisados.

Tabela 1: Composição dos indivíduos pesquisados

Profissionais investigados no Município de Criciúma-SC	Respondentes Amostra	Respondentes Amostra validada	Amostra
134	53	42	34,33%

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Observa-se, conforme a tabela 1, que dos 134 profissionais contábeis da amostra entrevistada, 53 responderam ao questionário fechado. Dos questionários respondidos 46 foram considerados válidos e 7 foram considerados inválidos em decorrência de alternativas não respondidas ou de falhas no preenchimento das questões. Sendo assim, a amostra analisada corresponde a 34,33% da população pesquisada.

4.2 PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Nesta pesquisa, buscou-se avaliar a participação da contabilidade na defesa do contribuinte no Processo Administrativo Tributário Federal e identificar às possíveis dificuldades encontradas pelos profissionais contábeis do município de Criciúma – SC, diante do Processo Administrativo Tributário. Com esta finalidade foi encaminhado um questionário fechado (Apêndice A) aos profissionais contábeis atuantes na área contábil no município de Criciúma – SC.

A coleta dos dados ocorreu entre os dias 5 a 25 de maio de 2013. Os questionários aplicados no levantamento de dados foram entregues diretamente aos respondentes ou encaminhados via endereço eletrônico dos mesmos.

Os questionamentos foram elaborados com base nas teorias que orientam este trabalho, bem como relatos dos profissionais contábeis acerca do assunto. O questionário é composto por 15 questões, sendo as 14 primeiras questões de múltipla escolha e a questão nº 15 é de resposta livre ou dissertativa, buscando uma análise individual. Todas as questões foram elaboradas pela autora.

Considerando os objetivos da pesquisa, o questionário é subdividido entre o perfil dos respondentes e os aspectos referentes à inter-relação prática estabelecida entre a contabilidade e o Processo Administrativo Tributário Federal. Nos questionamentos de 1 a 3 procurou-se identificar o perfil dos respondentes, sendo indagados aos indivíduos pesquisados: 1) gênero; 2) idade; 3) anos de atuação profissional na área contábil. Nos demais questionamentos, numerados de 4 a 15, buscou-se identificar as práticas cotidianas e o ponto de vista do profissional contábil em relação ao Processo Administrativo Tributário Federal, para tanto empregou-se o método de medida ou análise extensiva.

O método de análise extensiva, conforme Greenwood (1965):

traduz-se na observação, por meio de perguntas diretas ou indiretas, de populações relativamente vastas colocadas em situações reais, com o objetivo de obter respostas suscetíveis de serem sujeitas a uma análise quantitativa. As análises proporcionadas por este método implicam o recurso a técnicas de pesquisa de carácter estandardizado e após a recolha de dados é possível fazer a comparação de dados, estabelecer correlações entre dois ou mais fatores (variáveis) e generalizar os resultados apurados numa amostra (subgrupo representativo do universo ou da população-mãe).

Utilizou-se o emprego deste método de pesquisa, pois a real extensão da população alvo impossibilitava a realização de uma consulta em sua totalidade.

Por meio deste método foi possível obter uma exposição quantitativa dos dados extraídos de uma amostra da população.

4.3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste tópico, apresentam-se a análise e a obtenção dos resultados a fim de atender o objetivo geral e os objetivos específicos deste estudo.

4.3.1 Identificação do perfil dos respondentes

Este tópico está voltado ao perfil dos respondentes, para tanto demonstra-se as características e particularidades dos indivíduos pesquisados.

a) Questão 1 – Gênero.

O Gráfico 1 mostra a distribuição do gênero dos profissionais contábeis respondentes.

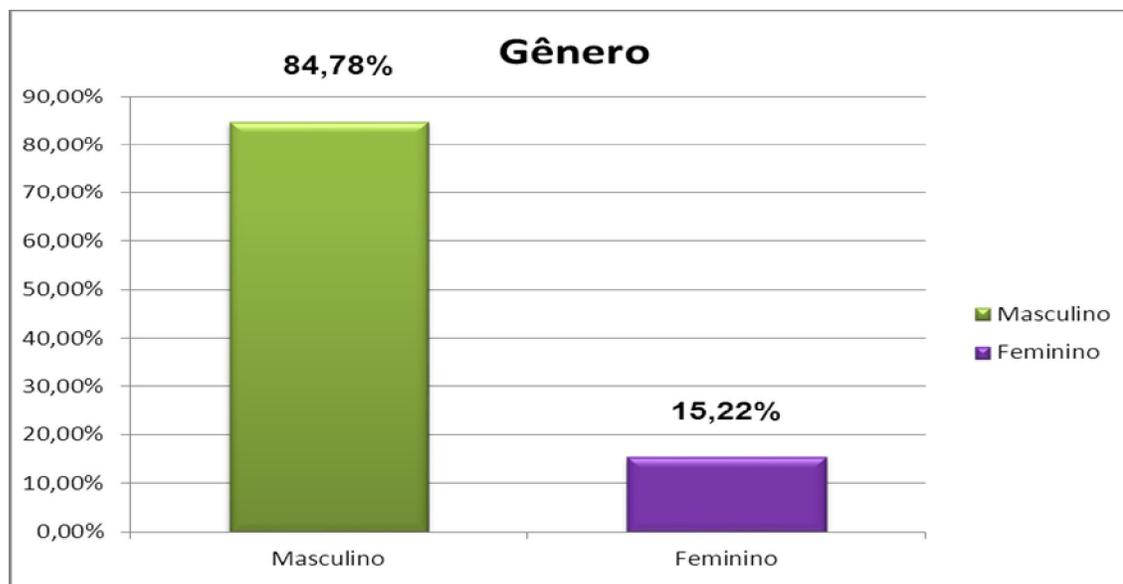


Gráfico 1: Gênero

Fonte: pesquisa (2013) elaborada pela autora

Observa-se que o gênero masculino representa 84,78% na amostra pesquisada contra o percentual de 15,22% representado pelo gênero feminino. O perfil dos profissionais contábeis investigados é predominantemente do gênero

masculino, evidenciando que, atualmente, os homens ocupam um papel mais expressivo na área contábil.

b) Questão 2 – Idade.

O Gráfico 2 identifica a faixa etária dos profissionais contábeis respondentes.

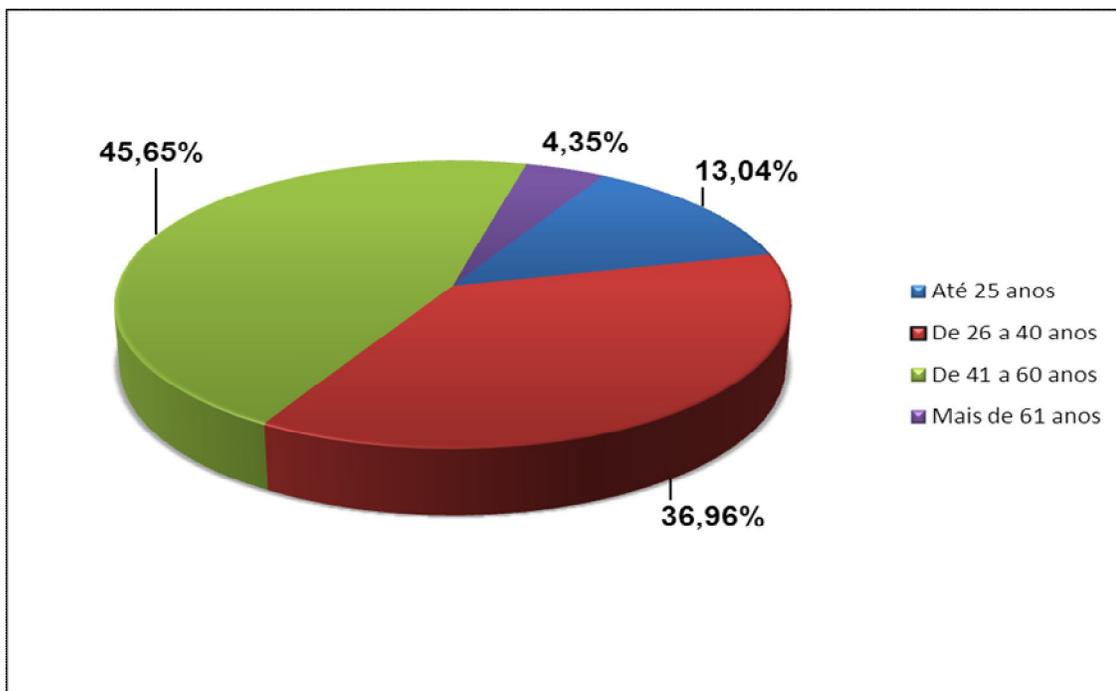


Gráfico 2: Idade

Fonte: pesquisa (2013) elaborada pela autora

Considerando a faixa etária da população entrevistada, nota-se que 45,65% dos profissionais contábeis respondentes possuem idade entre 41 a 60 anos. Na sequência, têm-se o percentual de 36,96%, correspondente aos profissionais contábeis com idades entre 26 a 40 anos, seguido dos 13,04% relativos aos profissionais contábeis com idade até 25 anos. Na última posição vê-se que 4,35% dos profissionais contábeis tem idade acima de 61 anos.

Em síntese, o resultado obtido é coerente com o perfil do contabilista brasileiro divulgado pela pesquisa 2009 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Nos dados apresentados, levando em conta a idade, percebe-se que uma parcela significativa dos profissionais contábeis possui um perfil maduro.

c) Questão 3 – Anos de atuação profissional.

O Gráfico 3 identifica os anos de atuação profissional na área contábil dos profissionais contábeis respondentes.

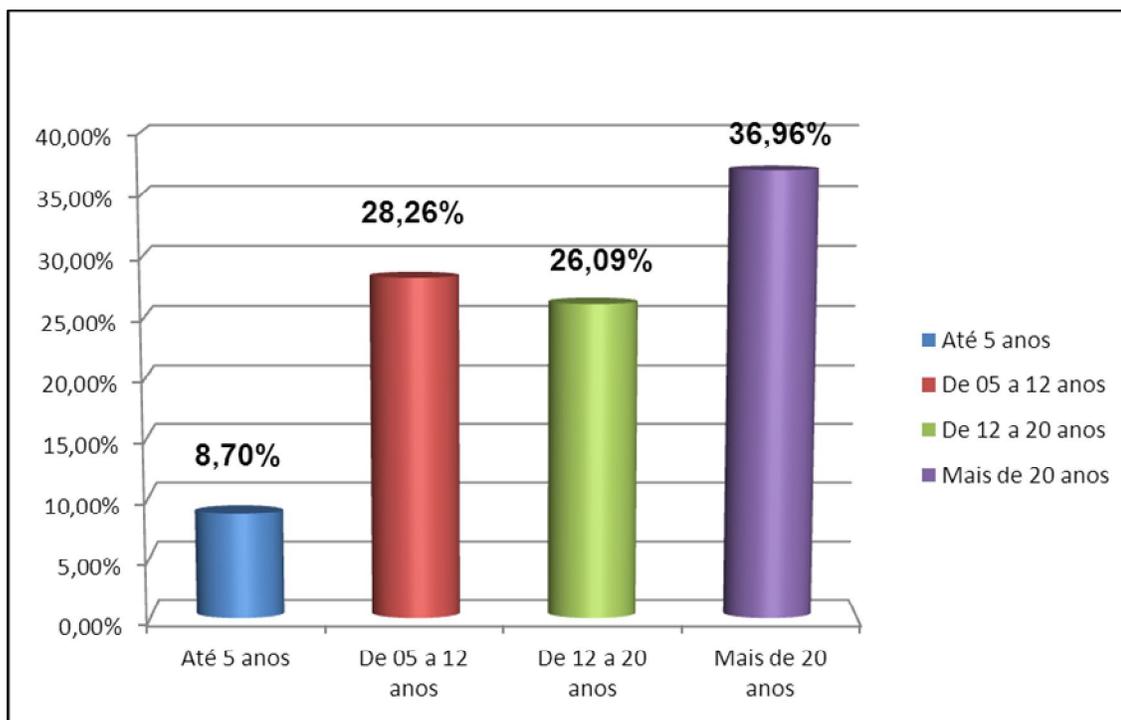


Gráfico 3: Anos de atuação profissional

Fonte: pesquisa (2013) elaborada pela autora

Constata-se que grande parte dos profissionais contábeis da amostra atua na área contábil a mais de 20 anos, representando 36,96% dos investigados, seguido pelo percentual de 28,26% referente aos profissionais contábeis que atuam na área contábil de 05 a 12 anos e dos 26,09% que atuam na área contábil de 12 a 20 anos. Já o percentual referente à parcela que atua até 5 anos representa 8,70% do total da amostra.

Os dados confirmam que a maioria dos profissionais contábeis entrevistados possui uma experiência profissional considerável.

De maneira global, os dados também evidenciam um equilíbrio entre as faixas que indicam o tempo de atuação profissional dos investigados, pois os percentuais encontrados na maioria das faixas são relativamente próximos.

4.3.2 Aspectos referentes à inter-relação prática estabelecida entre a contabilidade e o Processo Administrativo Tributário Federal

Nesta seção adentra-se aos aspectos comportamentais relativos ao profissional contábil diante do Processo Administrativo Tributário Federal.

a) Questão 4 – Conhecimento sobre o Processo Administrativo Tributário Federal.

O Gráfico 4 indica o conhecimento dos profissionais contábeis respondentes acerca do Processo Administrativo Tributário Federal.

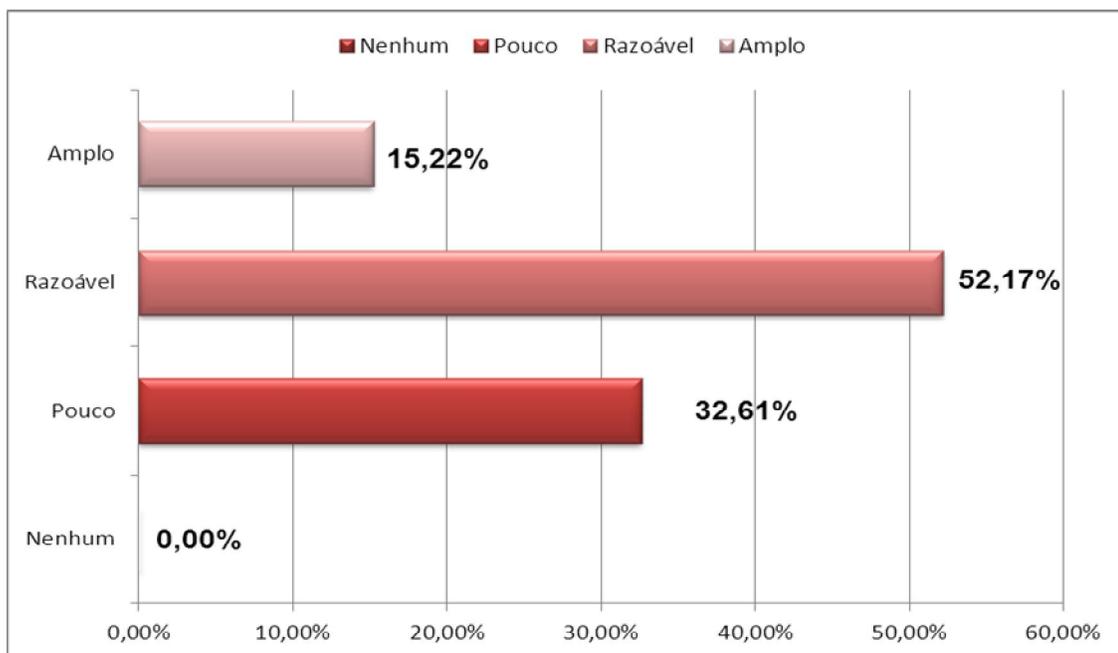


Gráfico 4: Conhecimento do Processo Administrativo Tributário Federal

Fonte: pesquisa (2013) elaborada pela autora

De acordo com as respostas apuradas, constata-se que 52,17% dos investigados consideram conhecer razoavelmente o Processo Administrativo Tributário Federal. O percentual de respondentes que admite possuir pouco conhecimento do Processo Administrativo Tributário Federal representa 32,61%. Os respondentes que asseguram deter amplo conhecimento acerca do assunto representam 15,22% do total investigado. Nenhum profissional contábil admitiu desconhecer o Processo Administrativo Tributário Federal, desta forma o percentual encontrado foi 0%.

- b) Questão 5 – Frequência pela qual o profissional contábil atuou em Processos Administrativos Tributários.

O Gráfico 5 ilustra a frequência pela qual o profissional contábil atuou direta ou indiretamente em Processos Administrativos Tributários.

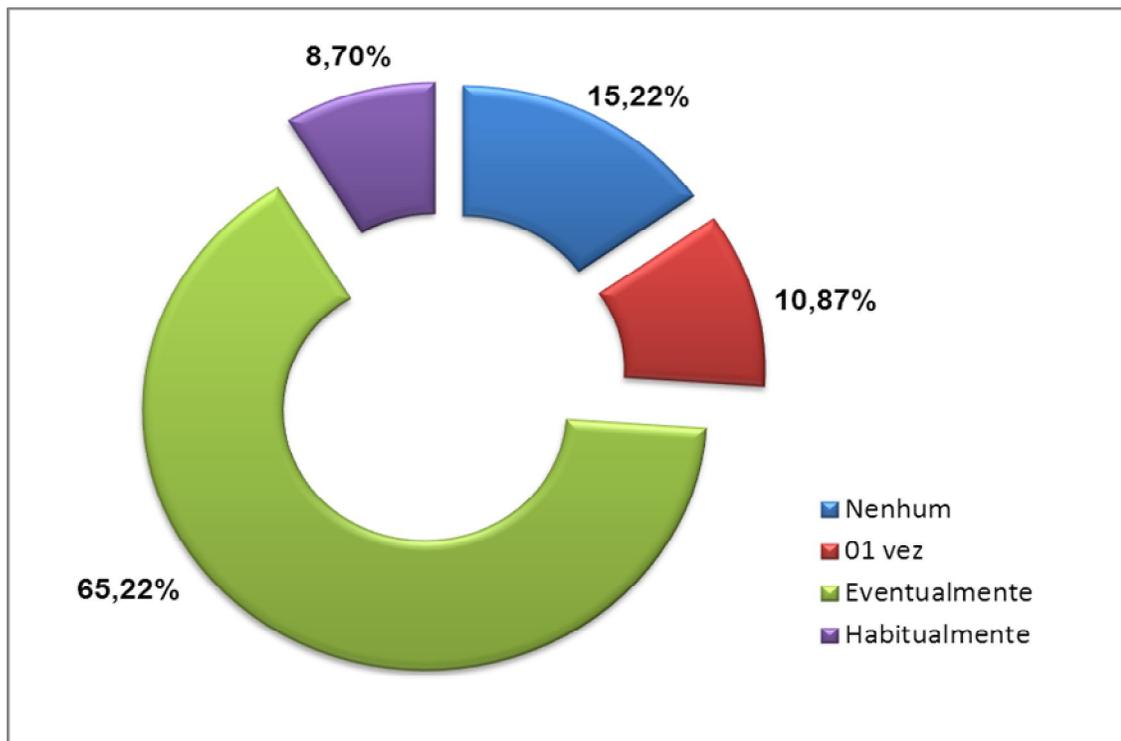


Gráfico 5: Frequência de atuação

Fonte: pesquisa (2013) elaborada pela autora

Conforme a população entrevistada 15,22% assume nunca ter atuado em Processos Administrativos Tributários. A maioria dos respondentes, representando um percentual de 65,22% afirma atuar eventualmente, outra parcela (10,87%) alega ter atuado somente 1 vez e por fim, a parcela de 8,70% afirma que participa de Processos Administrativos Tributários habitualmente. Este resultado demonstra que embora os pesquisados possuam uma experiência profissional considerável, uma faixa de representação significativa assume jamais ter atuado em Processos Administrativos Tributários. Outro resultado demonstrado é que grande parcela dos pesquisados limita-se a atuar eventualmente em Processos Administrativos Tributários, embora a maioria conheça razoavelmente a matéria. No transcorrer da pesquisa pretende-se compreender os fatores que levam a estes resultados.

- c) Questão 6 – Fator determinante para o profissional contábil não atuar em Processos Administrativos Tributários.

O Gráfico 6 estabelece o fator determinante para que os profissionais contábeis não atuem em Processos Administrativos Tributários.

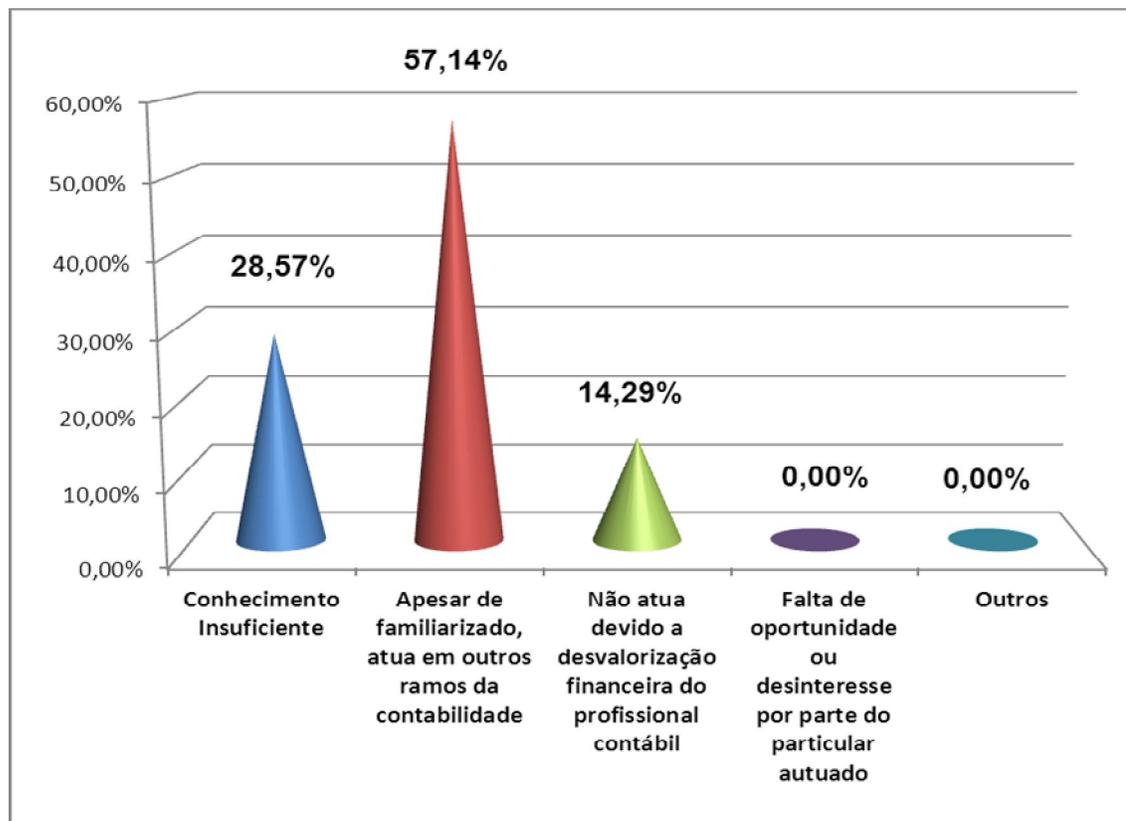


Gráfico 6: Fatores que levam a não atuação

Fonte: pesquisa (2013) elaborada pela autora

Observa-se que a maior parte dos profissionais contábeis da amostra, representando 57,14%, afirmam atuar em outros ramos da contabilidade, apesar de familiarizados ao Processo Administrativo Tributário. Outros 28,57% dos pesquisados admitem possuir conhecimentos insuficientes acerca do Processo Administrativo Tributário e julgam que este fato é determinante para que deixem de atuar em tais processos. Outra parcela (14,29%) afirma que não atua em Processos Administrativos Tributários devido à desvalorização financeira do profissional contábil. Nenhum respondente julgou existir falta de oportunidades para que o profissional contábil venha a atuar em Processos Administrativos Tributários. Nota-se, que na maioria dos casos o profissional contábil deixa de atuar em Processos

Administrativos Tributários em decorrência da diversidade de áreas de desempenho deste profissional.

- d) Questão 7 – Retorno profissional obtido em Processos Administrativos Tributários.

O Gráfico 7 ilustra o retorno profissional obtido pelos profissionais contábeis atuantes em Processos Administrativos Tributários.

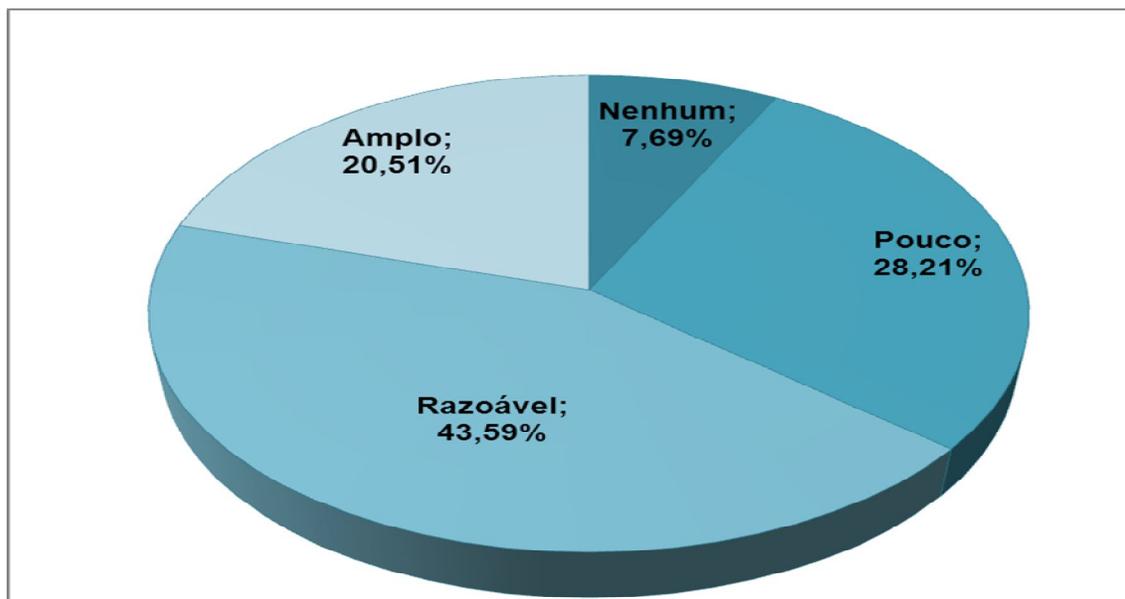


Gráfico 7: Retorno profissional obtido

Fonte: pesquisa (2013) elaborada pela autora

Dos profissionais contábeis atuantes em Processos Administrativos Tributários pesquisados, 43,59% julgam como razoável o retorno profissional obtido. Os profissionais contábeis que consideram pouco o retorno profissional obtido representam 28,21% da amostra. Dos investigados, um percentual de 20,51% relata que o retorno profissional obtido é amplo. Têm-se ainda um percentual de 7,69% dos entrevistados que afirmam que não obtiveram nenhum retorno profissional nos processos administrativos tributários onde atuaram. Verifica-se que somente uma parcela da população investigada demonstra forte satisfação quanto ao retorno profissional adquirido. Deste modo, considerando os resultados globais, percebe-se que os profissionais contábeis atuantes em Processos Administrativos Tributários não estão plenamente satisfeitos com o retorno profissional obtido. Motivo este, que justifica parcialmente a falta de atuação destes profissionais nestes processos.

e) Questão 8 -Retorno financeiro obtido em Processos Administrativos Tributários.

O Gráfico 8 mostra o retorno financeiro obtido pelos profissionais contábeis atuantes em Processos Administrativos Tributários.

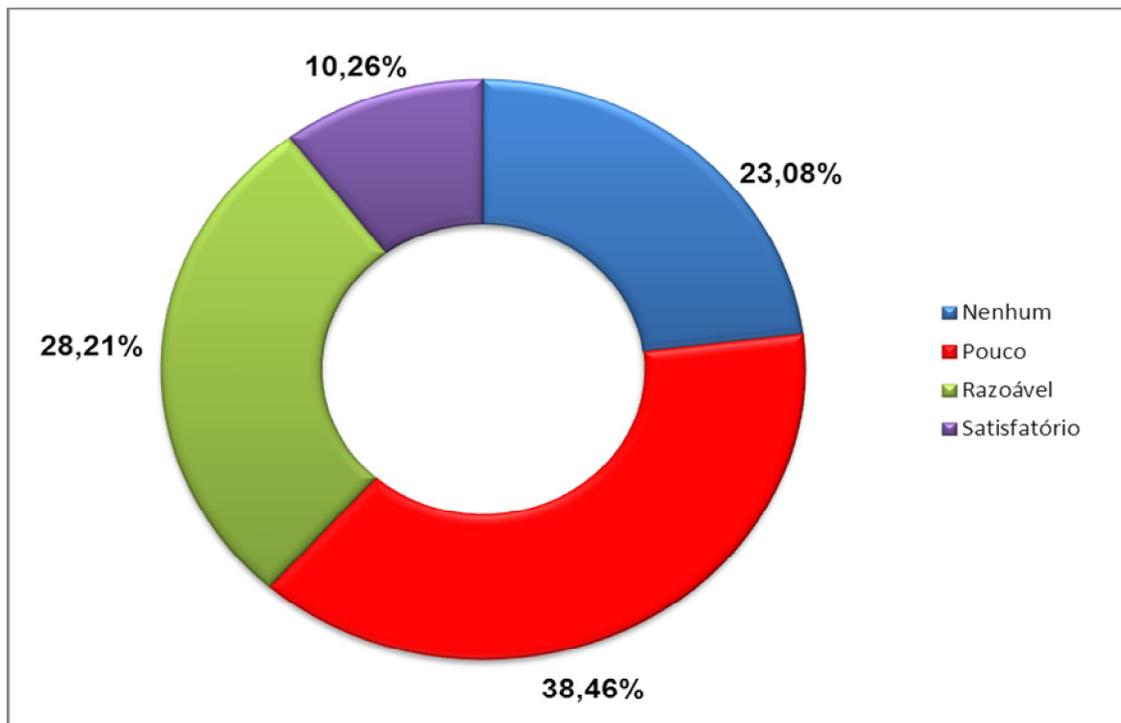


Gráfico 8: Retorno financeiro obtido

Fonte: pesquisa (2013) elaborada pela autora

O Gráfico 8 exibe que 38,46% dos pesquisados avaliam como sendo pouco o retorno financeiro obtido quando atuantes em Processos Administrativos Tributários. Verifica-se que 28,21% da população entrevistada julga o retorno financeiro obtido como sendo razoável. Outros 23,08% afirmam que não houve retorno financeiro quando atuaram em processos administrativos tributários e a menor ênfase encontra-se na faixa que vê como satisfatório o retorno financeiro adquirido nas suas participações em Processos Administrativos Tributários (10,26%) da amostra. Este resultado demonstra que a maioria dos profissionais contábeis que atuam em Processos Administrativos Tributários sentem-se insatisfeitos com a valorização financeira que recebem. Fator este que pode contribuir para que os profissionais contábeis deixem de participar direta ou indiretamente em Processos Administrativos Tributários.

f) Questão 9 – Forma de participação em Processos Administrativos Tributários.

O Gráfico 9 apresenta a forma de participação dos profissionais contábeis nos Processos Administrativos Tributários.

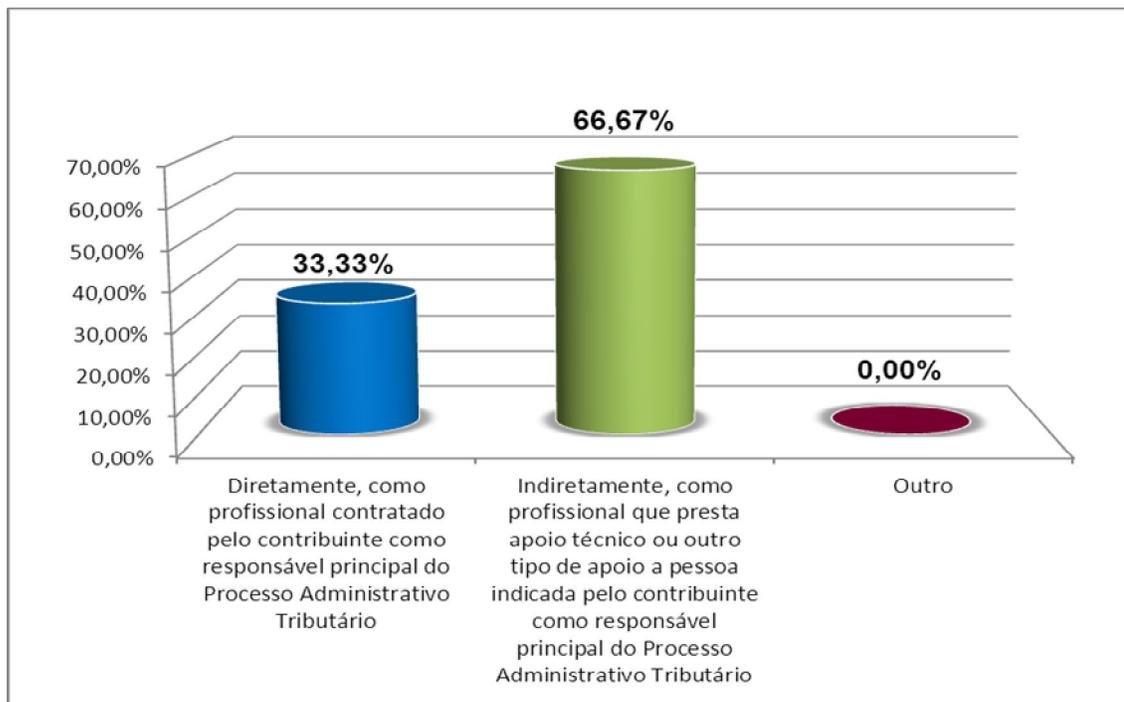


Gráfico 9: Forma de participação em Processos Administrativos Tributários.

Fonte: pesquisa (2013) elaborada pela autora

Percebe-se que dos respondentes, o percentual de 66,67% participa indiretamente em Processos Administrativos Tributários. A participação de forma indireta compreende o profissional que presta apoio técnico ou outro tipo de apoio ao indivíduo indicado pelo contribuinte como principal responsável na defesa do Processo Administrativo Tributário. Dos investigados, 33,33% atuam de forma direta, ou seja, participam em Processos Administrativos Tributários como o próprio profissional responsável pela defesa do contribuinte no processo.

Logo, na maioria das atuações do profissional contábil em Processos Administrativos Tributários, sua participação ocorre como uma parceria com os demais envolvidos, portanto, sua figura, na maior parte dos casos, não constitui a figura principal do profissional de defesa. Verifica-se, então que a participação do profissional contábil restringe-se, muitas vezes, a oferecer apoio a outro profissional que efetivamente detém a responsabilidade de representar e defender o contribuinte junto ao fisco.

- g) Questão 10 – Principal profissional atuante nos Processos Administrativos Tributários.

O Gráfico 10 exibe o profissional indicado com maior frequência pelo contribuinte como responsável principal nos Processos Administrativos Tributários dos quais o profissional contábil atuou.

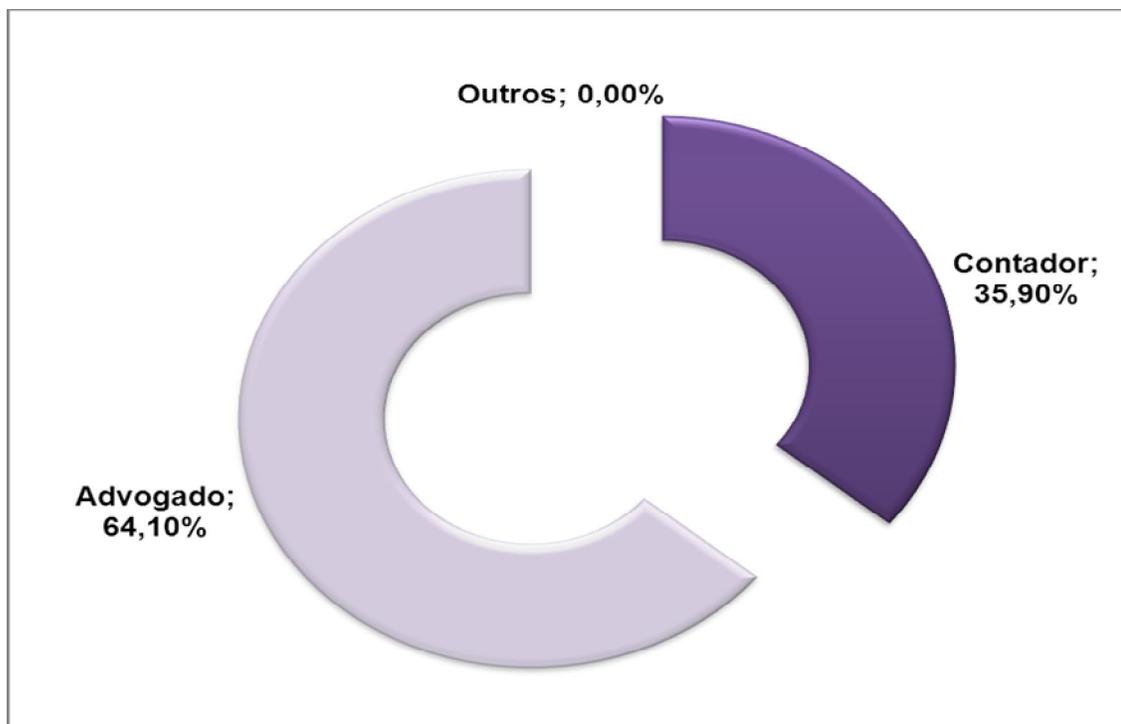


Gráfico 10: Principal profissional contratado nos Processos Administrativos tributários.

Fonte: pesquisa (2013) elaborada pela autora

Considerando as participações dos investigados em processos administrativos tributários, 64,10% dos pesquisados responderam que na maioria dos casos o advogado foi o profissional eleito pelo sujeito passivo para representá-lo como principal responsável pela defesa no Processo Administrativo Tributário. Já 35,90% dos respondentes afirmam que o contador foi o profissional indicado com maior frequência como responsável principal da defesa nos Processos Administrativos Tributários. Nenhum dos pesquisados citou outro profissional como indicado pelo contribuinte para defendê-lo em processos administrativos tributários. Este resultado demonstra que na maioria das vezes, o sujeito passivo prefere sua defesa executada pelo advogado nos processos administrativos tributários.

- h) Questão 11 – Motivação para a escolha do profissional responsável pela defesa do contribuinte no Processo Administrativo Tributário.

O Gráfico 11 exibe a motivação que leva a escolha do profissional contratado como principal responsável na defesa no Processo Administrativo Tributário.

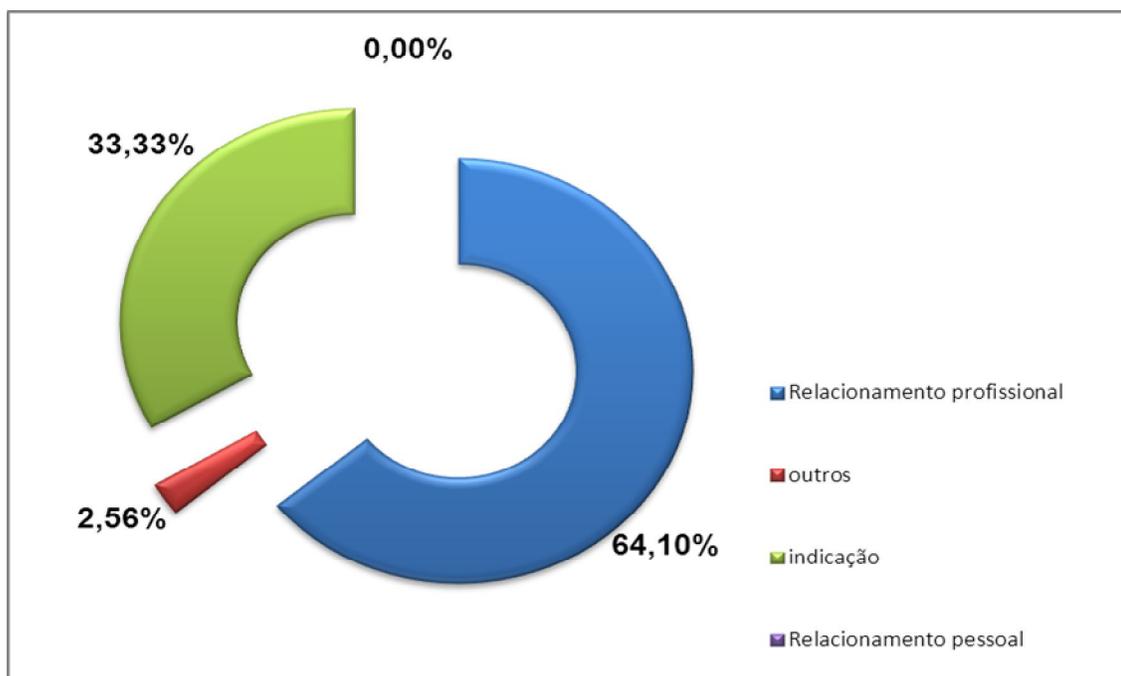


Gráfico 11: Motivação que leva a escolha do profissional contratado.

Fonte: pesquisa (2013) elaborada pela autora

Com base nos processos administrativos tributários que os investigados atuaram, 64,10% dos respondentes afirmam que o fator que motivou a contratação do profissional responsável pela defesa do contribuinte foi o relacionamento profissional entre o sujeito passivo e o contratado. A parcela de 33,33% dos pesquisados acredita que a contratação deste profissional foi motivada por indicação. Apenas 2,56% mencionam outros motivos. Nenhum pesquisado respondeu que o relacionamento pessoal determinou a indicação/contratação do profissional responsável pela defesa do contribuinte nos processos administrativos tributários. Deste modo, diante do Processo Administrativo Tributário, quando o sujeito passivo necessita iniciar sua defesa em esfera administrativa contra as exigências tributárias, normalmente nomeia seu representante com base no relacionamento profissional previamente estabelecido com o profissional contratado.

- i) Questão 12 – Sentença final proferida nos Processos Administrativos Tributários.

O Gráfico 12 mostra à sentença final predominante nos Processos Administrativos Tributários onde o profissional contábil atuou.

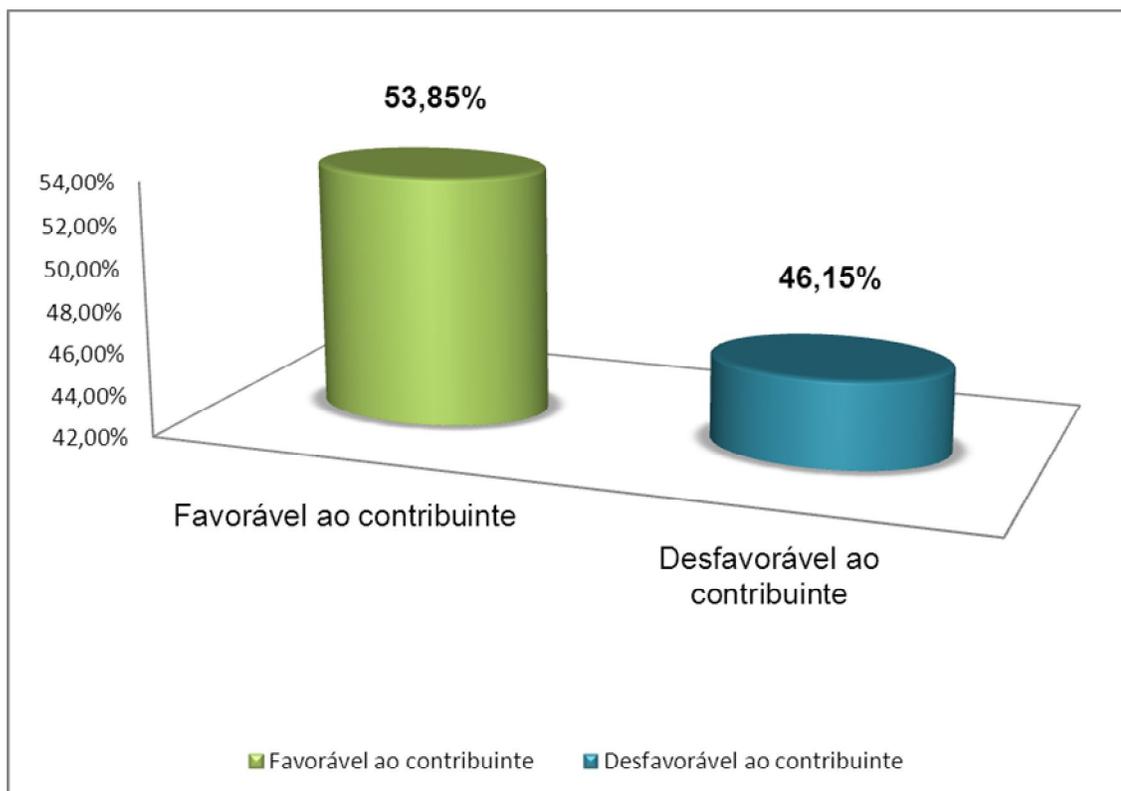


Gráfico 12: Sentença final predominante nos Processos Administrativos Tributários

Fonte: pesquisa (2013) elaborada pela autora

De acordo com a população investigada, 53,85% afirmam que na esfera administrativa do processo administrativo tributário a sentença final favorável ao contribuinte ocorreu com maior frequência. Por outro lado 46,15% dos pesquisados afirmam que nos processos dos quais atuaram a sentença final obtida foi na maioria das vezes desfavorável ao contribuinte. O resultado equilibrado demonstra não existir inclinação ao favorecimento ou detrimento do contribuinte no tocante a sentença final em esfera administrativa, portanto, o autuado sujeita-se a ganhar ou perder em esfera administrativa, conforme a defesa e as provas apresentadas.

- j) Questão 13 – Determinação do efeito da contabilidade sobre a sentença final nos Processos Administrativos Tributários com base nas experiências dos pesquisados.

O Gráfico 13 demonstra se a contabilidade apresentou ou não um efeito determinante no resultado final obtido, com base nas experiências dos profissionais contábeis.

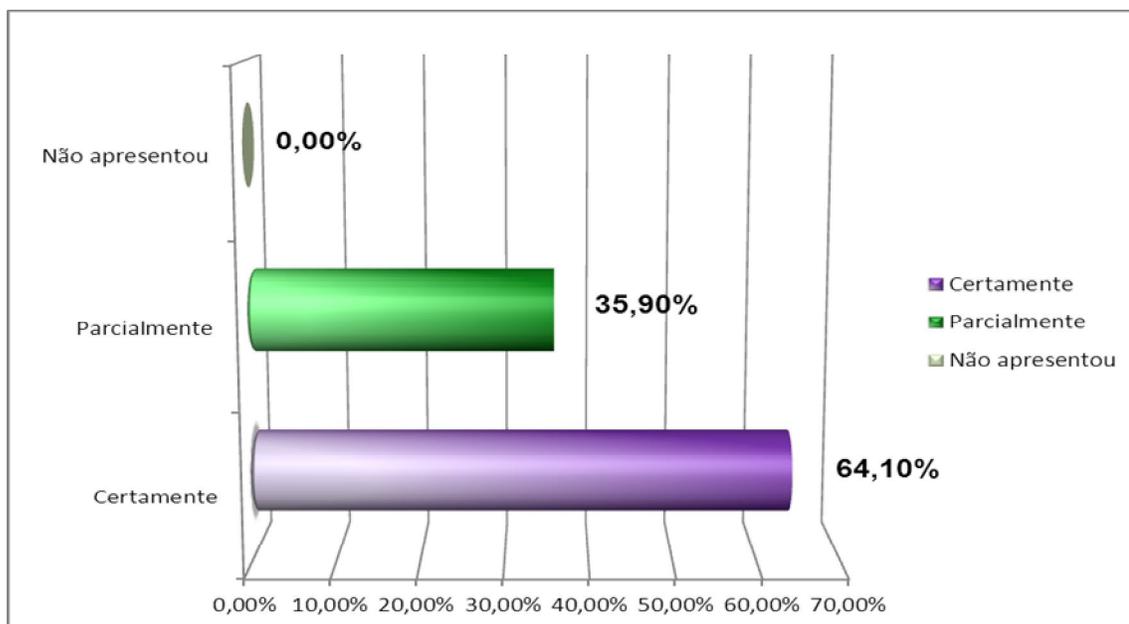


Gráfico 13: Efeito determinante da contabilidade na sentença final com base nas experiências

Fonte: pesquisa (2013) elaborada pela autora

Quando questionados se a contabilidade apresentou um efeito determinante para a obtenção do resultado final nos Processos Administrativos Tributários dos quais os respondentes atuaram, 64,10% dos pesquisados responderam que certamente. Sobre a pergunta, outros 35,90% responderam que parcialmente. Considerando os processos dos quais os pesquisados atuaram, nenhum indivíduo investigado respondeu que a contabilidade deixou de apresentar efeito determinante na sentença final. Este resultado, que é baseado nas experiências profissionais dos investigados, demonstra que a contabilidade, como ciência aplicada à solução dos conflitos no Processo Administrativo Tributário, possui o poder de influenciar a sentença final proferida e seu efeito pode ocorrer em níveis diferentes de acordo com as particularidades do processo.

- k) Questão 14 – Determinação do efeito da contabilidade de modo geral, sobre a sentença final nos Processos Administrativos Tributários.

O Gráfico 14 mostra o ponto de vista dos profissionais contábeis sobre a contabilidade apresentar ou não apresentar um efeito determinante no resultado final, em sentido amplo.

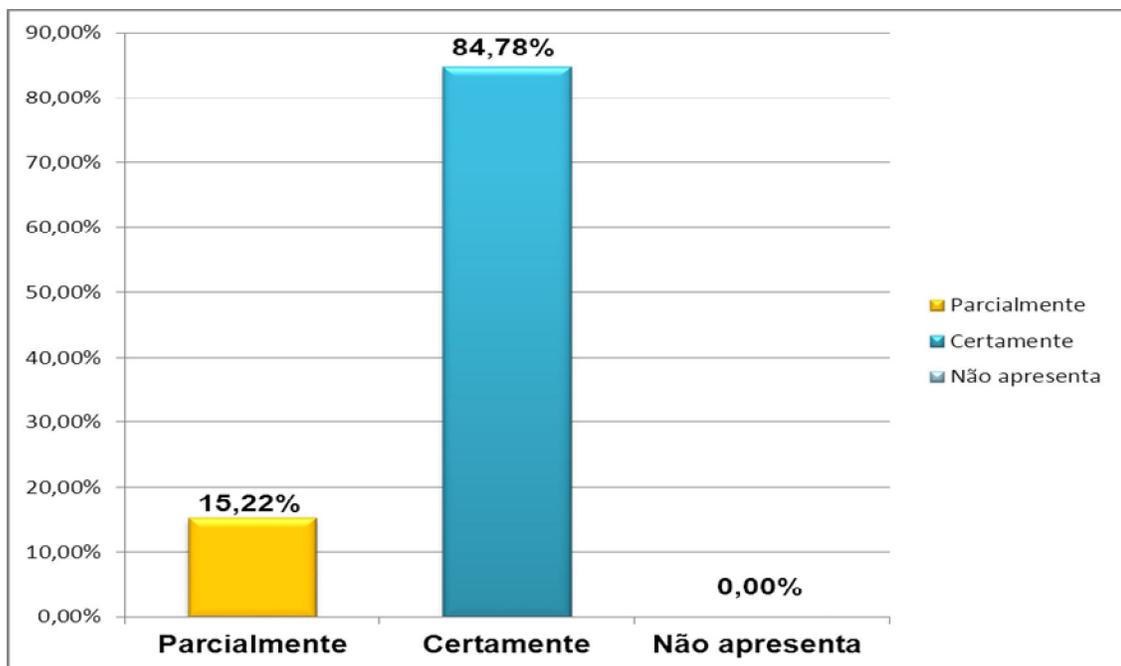


Gráfico 14: Efeito determinante da contabilidade na sentença final conforme opinião dos pesquisados

Fonte: pesquisa (2013) elaborada pela autora

Esta pergunta foi direcionada a todos os respondentes, independentemente de terem atuado ou não em Processos Administrativos Tributários. Quando questionados se a contabilidade apresenta de modo geral um efeito determinante para a obtenção do resultado final nos processos administrativos tributários, a grande maioria, (84,78%) dos respondentes, afirmou que certamente. A parcela de 15,22% respondeu que parcialmente. Conforme o gráfico, nenhum respondente acredita que a contabilidade não apresenta efeito determinante sobre a sentença final nos Processos Administrativos Tributários. Este resultado evidencia que os profissionais contábeis, independentemente de possuírem experiências em Processos Administrativos Tributários, acreditam que a contabilidade possui ampla capacidade de interferir na sentença final dos processos administrativos tributários.

l) Questão 15 – Resposta Livre/dissertativa:

Em sua opinião, de que forma a contabilidade pode vir a beneficiar as empresas autuadas pelo fisco na defesa do Processo Administrativo Tributário Federal?

Em síntese, os profissionais contábeis entrevistados responderam que na defesa do Processo Administrativo Tributário Federal a contabilidade, na figura do profissional contábil, é muito importante, pois os conhecimentos que este profissional detém sobre a estrutura do cliente, além de comprovar os direitos deste, podem auxiliar na produção de provas por meio dos registros contábeis regulares, de acordo com as normas brasileiras de contabilidade e com a legislação, oferecendo, assim, o embasamento necessário para a defesa do Processo Administrativo Tributário Federal.

Além de oferecer suporte aos argumentos, por meio das informações apuradas pela contabilidade, o conhecimento tributário do profissional contábil poderá ser essencial na elaboração de defesas no âmbito administrativo-tributário, permitindo que este profissional atue diretamente como representante do contribuinte e obtenha sucesso em sua defesa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A matéria que trata do Processo Administrativo Tributário está regulamentada no Decreto n.º 70.235/1972, no entanto, diversos dos seus artigos foram modificados ou suprimidos ao longo dos anos por consequência das mudanças que ocorreram na esfera tributária até hoje. Embora este decreto represente um dos principais instrumentos legais que disciplinam o Processo Administrativo Tributário, a complexidade do assunto e a necessidade de atualização da legislação tributária exigiram a criação de novos dispositivos legais para tratar a matéria da melhor forma, especialmente em face à nova constituição de 1988, bem como a elisão e a evasão fiscal. Sendo assim, atualmente, para compreender o Processo Administrativo Tributário no âmbito Federal faz-se necessário nortear-se por inúmeras normas legais.

No Brasil, tem-se o Processo Administrativo Tributário estabelecido em uma situação de conflito corriqueira no cenário tributário, quando de um lado o Fisco exige a obrigação tributária e, do outro lado, o sujeito passivo não cumpre tal exigência e manifesta seu descontentamento por meio da impugnação administrativa. Neste caso, o Processo Administrativo Tributário Federal funciona como instrumento de solução de conflitos entre o sujeito passivo e o sujeito ativo da obrigação tributária no âmbito Federal, daí a sua inegável importância evitando a judicialização das discussões, pois se a decisão for favorável ao contribuinte, acarretará coisa julgada administrativa, obrigando o fisco ao seu cumprimento.

No Processo Administrativo Tributário Federal, do início dos trâmites até proferida a sentença final, o seu andamento poderá estender-se por diversas etapas. Neste sentido, o profissional contábil que intenciona atuar em tal processo deverá possuir um conhecimento profundo de suas particularidades, tais como as vantagens e desvantagens, prazos, impugnação, fases, recursos, entre outros. Além de tudo, exige-se deste profissional um bom conhecimento sobre a legislação tributária, daí a importância da contínua atualização e aperfeiçoamento.

Cumprindo o objetivo geral deste estudo, verificou-se que a contabilidade aplicada na defesa administrativa do Processo Administrativo Tributário Federal pode contribuir fortemente na obtenção de decisões favoráveis e beneficiar as empresas autuadas, pois as informações levantadas pela contabilidade,

materializada na figura do profissional contábil, produzem o embasamento necessário para a defesa administrativa-tributária.

Na defesa do Processo Administrativo Tributário Federal a contabilidade é essencial para a comprovação dos direitos do contribuinte que se sente lesado pela exigência do Fisco, operando como método de prova a seu favor, razão pela qual a contabilidade apresenta, de modo geral, um efeito determinante para a obtenção do resultado final.

Em síntese, no Processo Administrativo Tributário, além de apresentar os documentos hábeis para análise do fisco, o profissional contábil poderá também aproveitar um nicho de mercado e atuar diretamente como representante principal do contribuinte. Naturalmente, o profissional contábil dotado de conhecimentos técnicos, familiarizado a todas as particularidades do Processo Administrativo Tributário Federal e com ampla noção tributária, estará habilitado à conduzir a defesa do contribuinte da melhor forma, criando um diferencial que agrega valor aos serviços oferecidos aos clientes e valorizando a profissão.

Uma vez que o contribuinte seja vencido em esfera administrativa, este ainda poderá recorrer em esfera judicial e as informações levantadas pela contabilidade poderão apoiar também os argumentos utilizados em sua defesa no âmbito jurídico.

A pesquisa demonstrou que o caminho administrativo é vantajoso para a defesa do contribuinte, diante das exigências do Fisco Federal, pois os custos de discutir administrativamente são menores que os custos da via judicial e a decisão favorável impõe restrições ao Fisco.

Neste sentido, o poder público, representando a soberania popular, tem o dever de aprimorar a utilização da via administrativa.

A pesquisa evidenciou a necessidade de maior incentivo ao aprimoramento e atualização permanente do profissional contábil, qualificando-o para os novos desafios desta profissão.

Por fim, para ocupar um papel maior diante do Processo Administrativo Tributário Federal, não basta somente o empenho da contabilidade consolidada na figura do profissional contábil, a pesquisa apresentou outras barreiras a serem vencidas e que hoje impedem ou prejudicam a atuação do profissional contábil diante de tal processo, tais como a desvalorização profissional e financeira deste profissional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia** – tradução da 1ª edição brasileira coordenada e revista por Alfredo Bosi: revisão da tradução e tradução dos novos textos Ivone Castilho Benedetti – 4ª ed., São Paulo: Martins Fontes, 2000.

AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 3ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1999.

_____, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª. ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2006.

ANDRADE, M.M. de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 6ª. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como elaborar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BETHONICO, Cátia Cristina de Oliveira. O processo administrativo tributário: fases e dinâmica. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIII, n. 74, mar 2010. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7320> Acesso em abr 2013.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

_____, **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____, **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm> Acesso em: Fev. 2013.

_____, **Decreto nº 83.304, de 28 de março de 1979**. Institui a Câmara Superior de Recursos Fiscais e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1970-1979/D83304.htm>. Acesso em: Março de 2013.

_____, **Decreto nº 6.103 de 30.04.2007**. Antecipa para 2 de maio de 2007 a aplicação do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, relativamente aos prazos processuais e à competência para julgamento em primeira instância, de processos administrativo-fiscais relativos às contribuições de que tratam os arts. 2º e 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Decreto/D6103.htm>. Acesso em: Março de 2013.

_____, **Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003.** Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <[http:// www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm)>. Acesso em: Março. 2013.

_____, **Emenda Constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004.** Altera dispositivos dos arts. 5º, 36, 52, 92, 93, 95, 98, 99, 102, 103, 104, 105, 107, 109, 111, 112, 114, 115, 125, 126, 127, 128, 129, 134 e 168 da Constituição Federal, e acrescenta os arts. 103-A, 103B, 111-A e 130-A, e dá outras providências. Disponível em: <[http:// www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc45.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc45.htm)>. Acesso em: Abril de 2013.

_____, **Lei nº 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: <[http:// www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 30 de Março 2013.

_____, **Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993.** Altera a legislação reguladora do processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários da união, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8748.htm>. Acesso em: Abril 2013.

_____, **Lei nº 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: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm>. Acesso em: Março de 2013.

_____, **Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.** Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <[http:// www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9532.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9532.htm)>. Acesso em: Março de 2013.

_____, **Lei nº 9.784 , de 29 de janeiro de 1999.** Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm>. Acesso em: Abril. 2013.

_____, **Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007.** Dispõe sobre a Administração Tributária Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11457.htm>. Acesso em: Abril. 2013.

_____, **Lei nº 11.941 de 27.05.2009.** Altera a legislação tributária Federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm>. Acesso em: Março. 2013.

_____, **Portaria MF nº 3, de 03 de janeiro de 2008.** Estabelece limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ). Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2008/MinisteriodaFazenda/p ortmf003.htm>> Acesso em: Abril de 2013.

_____, **Portaria MF nº 256, de 12 de julho de 2011**. Disciplina a constituição das Turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2011/MinisteriodaFazenda/p ortmf341.htm>> Acesso em: 04 Maio de 2013.

BRITO, Maria do Socorro Carvalho. O processo administrativo tributário no sistema brasileiro e a sua eficácia. **Jus Navigandi**, Teresina, Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4112>>. Acesso em abril 2013.

CRCSC. Conselho Regional de Contabilidade – Macrodelegacia de Criciúma Disponível em: < <http://www.crcsc.org.br>>. Acesso em maio 2013.

CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 6ª ed. Ver. Atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

CAMPOS, Dejalma de. **Direito processual tributário**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CARNELUTTI, Francesco. **Como se Faz um Processo**. 2 ed. Belo Horizonte: Líder Cultura Jurídica. 2001.

DABUL, Alessandra **Da prova no processo administrativo tributário**. 2ª edição, Curitiba, Juruá, 2007.

DELLAGNELLO, José Aleixo; PANTZIER, Helge Detlev. **Direito Tributário: Princípios e Conceitos à Luz da CF/88 e CTN**. Curitiba: Juruá, 2002. 238 p.

Dicionário Priberam da Língua Portuguesa. Disponível em: <<http://www.priberam.pt/dlpo/default.aspx?pal=litigantes>>. Acesso em abril 2013.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, **Direito administrativo**. 12ª edição, São Paulo, Atlas, 2000.

DONIZETE, Elpídio. **Curso Didático de Direito Processual Civil**. São Paulo: Atlas, 2010.

FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos; **Direito tributário para os cursos de Administração e Ciências Contábeis**. 3ª ed. Revista e Atualizada com a Reforma Tributária da EC nº42/2003, São Paulo: Editora Atlas, 2004.

_____, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 10ª ed. Revista e Atualizada, São Paulo: Editora Atlas, 2007.

FERRAZ , Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu. **Processo Administrativo**. 2ª ed. rev. amp. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Miniaurélio Século XXI: o minidicionário da língua portuguesa**. 5 ed. rev. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2001.

FONSECA FILHO, José Arnaldo da. **O Contribuinte e o processo administrativo fiscal**. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 419, 30 ago. 2004. Disponível em: <<http://www.jus.com.br/revista/texto/5630>> Acesso em: 30 mar. 2013.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

Greenwood, Ernest. **Métodos de investigação empírica em Sociologia**. Análise Social, nº11, Julho, Lisboa 1965.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

JUNG, Carlos Fernando. **Metodologia para pesquisa & desenvolvimento: aplicada a novas tecnologias, produtos e processos**. Rio de Janeiro: Axcel Books do Brasil, 2004.

KOCH, Deonísio. **Processo administrativo tributário**. Florianópolis: Momento Atual, 2003.

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

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARINS, James; **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2001.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2ª ed.- São Paulo: Atlas, 2009.

MEIRELLES, Hely Lopes; **Direito administrativo brasileiro**. 35ª ed.- São Paulo: Malheiros, 2009.

MONTEIRO, Eduardo Martins Neiva; CAMPOS, Hélio Silvío Ourem. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIV, n. 93, out 2011. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10510&revista_caderno=26>. Acesso em maio 2013.

NEDER, Marcos Vinícius; LOPES, Maria Tereza Martinez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 2ª edição. São Paulo: Dialética, 2004.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

NUNES, Luiz Antônio Rizzatto. **Manual de introdução ao estudo do direito: com exercícios para sala e lições de casa.** 4ª ed. - São Paulo: Saraiva, 2002.

OLIVEIRA, Gustavo P. **Contabilidade Tributária.** São Paulo: Saraiva, 2005.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo.** 4ª ed. - Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio Franco da. **Manual de direito financeiro & direito tributário.** 14ª Ed. - Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

SABBAG, Eduardo de Moraes; CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos da legislação.** Organizadora Giselly Campelo Rodrigues. - Ed. especial Cesumar. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

SANTOS, Antonio Raimundo dos. **Metodologia científica.** 2ª ed. Rio de Janeiro: DP&A editora, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. Auto de Infração e defesa administrativa fiscal. **R. Dir. Procuradoria Geral**, Rio de Janeiro, (48), 1995. Disponível em: <<http://www.rj.gov.br/web/pge/exibeConteudo?article-id=831070> > Acesso em: 31 mar. 2013.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: parte geral.** 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

VERGARA, Sylvia Constant. **Gestão de pessoas.** 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

APÊNDICES

Apendice A - Questionário aplicado no levantamento de dados

Prezado profissional contábil,

A presente pesquisa está voltada para o profissional contábil atuante na área e visa identificar **a importância da contabilidade na defesa administrativa do Processo Administrativo Tributário Federal.**

Eu, Cibele da Rosa Mastroiano necessito de sua colaboração para responder os questionamentos abaixo descritos a fim de atender ao objetivo geral do meu Trabalho de Conclusão de Curso, que consiste em avaliar como a contabilidade aplicada na defesa administrativa do Processo Administrativo Tributário Federal pode acarretar decisões favoráveis, beneficiando assim as empresas autuadas. Para tanto, conto com sua colaboração e científico que os dados informados serão tratados com o máximo sigilo.

Desde já agradeço imensamente a atenção dispensada.

Atenciosamente,
Cibele da Rosa Mastroiano

Perfil dos respondentes

1) Gênero:

- Feminino
- Masculino

2) Idade:

- Até 25 anos
- De 26 a 40 anos
- De 41 a 60 anos
- Mais de 61 anos

3) Anos de atuação profissional na área contábil:

- Até 05 anos
- De 05 a 12 anos
- De 12 a 20 anos
- Mais de 20 anos

Aspectos referentes à inter-relação prática estabelecida entre a contabilidade e o Processo Administrativo Tributário Federal

4) Conhecimento acerca do Processo Administrativo Tributário Federal:

- Nenhum
- Pouco
- Razoável
- Amplo

5) Frequência pela qual atuou direta ou indiretamente em Processos Administrativos Tributários:

- Nenhuma
- 01 vez
- Eventualmente
- Habitualmente

6) Se não atuante em Processos Administrativos Tributários no âmbito federal, estabeleça o fator determinante para esta condição:

- conhecimento insuficiente do assunto
- Apesar de familiarizado ao assunto, atua em outros ramos da contabilidade
- Não atua devido a desvalorização financeira do profissional contábil
- Falta de oportunidade ou desinteresse por parte do particular autuado
- Outros

7) Se atuante em Processos Administrativos Tributários, estabeleça o retorno profissional obtido:

- Nenhum
- Pouco
- Razoável
- Amplo

8) Se atuante em Processos Administrativos Tributários, estabeleça o retorno financeiro obtido:

- Nenhum
- Pouco
- Razoável
- Satisfatório

9) Se atuante em Processos Administrativos Tributários, nos processos onde atuou qual foi a sua participação nos trâmites do Processo Administrativo Tributário:

- Diretamente, como profissional contratado pelo contribuinte como responsável principal do Processo Administrativo Tributário.
- Indiretamente, como profissional que presta apoio técnico ou outro tipo de apoio a pessoa indicada pelo contribuinte como responsável principal do Processo Administrativo Tributário.
- Outro

10) Se atuante em Processos Administrativos Tributários, nos processos onde atuou qual foi o profissional contratado como responsável pela realização do Processo Administrativo Tributário:

- Contador
- Advogado
- Outro

11) Se atuante em Processos Administrativos Tributários, nos processos onde atuou, do seu ponto de vista o que motivou a escolha do profissional contratado como responsável para a realização do Processo Administrativo Tributário:

- Relacionamento pessoal
- Relacionamento profissional
- Indicação
- Outros

12) Se atuante em Processos Administrativos Tributários, nos processos onde atuou, na maioria das vezes qual foi à sentença final obtida:

- Favorável ao contribuinte
- Desfavorável ao contribuinte

13) Em sua opinião, nos processos onde atuou a contabilidade apresentou um efeito determinante para a obtenção do resultado final:

- Certamente
- Parcialmente
- Não

14) Em sua opinião, de um modo geral no Processo Administrativo Tributário a contabilidade apresenta um efeito determinante para a obtenção de resultados favoráveis ao contribuinte:

- Certamente
- Parcialmente
- Não

15) Em sua opinião, de que forma a contabilidade pode vir a beneficiar as empresas atuadas pelo fisco na defesa do Processo Administrativo Tributário Federal?

Resposta livre:

Obrigada pela colaboração!