

**HUGO
DE BRITO
MACHADO**

CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

44^a edição
revista e atualizada

Atualizador

Hugo de Brito Machado Segundo

2025



EDITORA
*Jus*PODIVM

MALHEIROS
EDITORES

www.editorajuspodivm.com.br

Capítulo I

**NOÇÕES DO PROCESSO
ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

1. Introdução. 2. Conceito, natureza e espécies. 3. Determinação e exigência do crédito tributário: 3.1 Considerações gerais – 3.2 O procedimento e suas fases – 3.3 A fase não contenciosa – 3.4 A fase contenciosa – 3.5 O arrolamento de bens. 4. A consulta. 5. Outros processos administrativos tributários. 6. Contagem dos prazos. 7. Recurso hierárquico.

1. Introdução

Na aplicação das normas que integram o chamado direito material, pela autoridade da Administração Tributária, alguns atos devem ser praticados de forma ordenada e com observância de certas formalidades. Isto é necessário para garantir que tal aplicação ocorra da forma mais adequada possível e sejam respeitados os direitos do contribuinte.

Daí a instituição de um processo administrativo fiscal, destinado a regular a prática dos atos da Administração e do contribuinte no que se pode chamar acertamento da relação tributária.

Examinaremos aqui apenas as noções do processo administrativo fiscal, que prevalecem no âmbito federal, como estadual e municipal.

2. Conceito, natureza e espécies

Como geralmente acontece com as palavras ou expressões utilizadas na linguagem jurídica, a expressão “processo administrativo fiscal” pode ser usada em sentido amplo e em sentido restrito. Em sentido amplo, tal expressão designa o conjunto de atos administrativos tendentes ao reconhecimento, pela autoridade competente, de uma situação jurídica pertinente à relação Fisco/contribuinte. Em sentido estrito, a expressão “processo administrativo fiscal” designa a espécie do processo administrativo destinada à determinação e exigência do crédito tributário.

A atividade que se desenvolve no âmbito do processo administrativo fiscal é, do ponto de vista formal ou orgânico, de natureza administrativa, embora o seu conteúdo seja, em alguns casos, de natureza jurisdicional.

Compondo um processo, no sentido acima indicado, a atividade administrativa desenvolvida pela autoridade da Administração Tributária é sempre vinculada. O próprio conceito legal de tributo exige que seja assim. Inadmissível qualquer atividade discricionária no âmbito da Administração Tributária.

Tendo-se em vista a diversidade de critérios que podem ser adotados, diversas podem ser as classificações do processo administrativo fiscal. Preferimos o critério do *objetivo*, e por isto classificamos o processo administrativo fiscal em cinco espécies, a saber: (a) determinação e exigência do crédito tributário; (b) consulta; (c) repetição de indébito; (d) parcelamento de débito; (e) reconhecimento de direitos.

3. Determinação e exigência do crédito tributário

3.1 Considerações gerais

A espécie mais importante de processo administrativo fiscal, que por isto mesmo é muitas vezes confundida com o gênero, é aquela destinada à constituição do crédito tributário e à sua cobrança dita amigável. É o processo de accertamento, ou processo de determinação e exigência do crédito tributário. É o processo de lançamento do tributo.

No que concerne aos tributos dos quais o sujeito ativo é a União Federal este processo regula-se pelas normas do Decreto 70.235, de 6.3.1972,¹ que em virtude das circunstâncias em que foi editado tem a natureza de lei. O referido decreto trata “Do Processo Fiscal” e “Do Processo de Consulta”, este alterado, em parte, pela Lei 9.430, de 27.1.1996, como adiante se verá, sendo subsidiariamente aplicável às demais espécies de processo administrativo no âmbito tributário, e suas normas estão de um modo geral reproduzidas na legislação dos Estados e dos Municípios concernente aos processos da competência daquelas unidades federativas.

Aplica-se também, subsidiariamente, aos processos administrativos em matéria tributária, o disposto na Lei 9.784, de 29.1.1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

1. O Decreto 7.574, de 29.9.2011, “Regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal e outros processos que especifica, sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil”, referindo-se, sempre, ao Decreto 70.235/1972.

3.2 *O procedimento e suas fases*

O processo de determinação e exigência do crédito tributário, ou processo de acerto, ou simplesmente o lançamento tributário, divide-se em duas fases: (a) unilateral ou não contenciosa e (b) bilateral, contenciosa ou litigiosa.

Este processo também tem recebido a denominação de “ação fiscal”, mas tal denominação parece adequada apenas para designar a atividade que se inicia com a lavratura do auto de infração.

É que pode haver fiscalização e ser constatado o integral cumprimento, pelo contribuinte, de seus deveres tributários, de sorte que neste caso a palavra “ação” é inadequada. Por isto, preferimos entender que a ação fiscal tem início somente com a lavratura do auto de infração.

3.3 *A fase não contenciosa*

A fase não contenciosa é essencial no lançamento de ofício de qualquer tributo. Começa com o primeiro ato da autoridade competente para fazer o lançamento, tendente à realização deste. Tal ato há de ser necessariamente escrito, e dele há de ter conhecimento o sujeito passivo da obrigação tributária correspondente. Isto quer dizer que o ato somente se tem como existente, pronto a produzir os seus efeitos, quando é levado ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária.

Ordinariamente a ação fiscal tem início com a lavratura de um termo, denominado “Termo de Início de Fiscalização”, mas pode iniciar-se com atos outros, como a apreensão de mercadorias, livros ou documentos, e, tratando-se de mercadorias importadas, com o começo do despacho aduaneiro.

O principal efeito do início da fiscalização é a exclusão da espontaneidade da denúncia apresentada pelo sujeito passivo para os fins do art. 138 do CTN, cujo parágrafo único diz que “não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração”.

Para evitar que a autoridade pratique o ato que formaliza o início da fiscalização e efetivamente não a realize, a legislação geralmente fixa prazo de validade daquele ato inicial, vale dizer, do termo de início de fiscalização. Na legislação federal esse prazo é de 60 dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período.

A fase não contenciosa ou unilateral termina com o termo de encerramento de fiscalização, que será acompanhado de um auto de infração nos

casos em que alguma infração da legislação tributária tenha sido constatada.

Denomina-se *auto de infração* o documento no qual o agente da autoridade da Administração Tributária narra a infração ou as infrações da legislação tributária atribuídas por ele ao sujeito passivo da obrigação tributária, no período abrangido pela ação fiscal.

São requisitos essenciais do auto de infração: (a) a identificação do autuado; (b) o local, a data e a hora de sua lavratura; (c) a descrição do fato que constitui a infração; (d) o dispositivo da legislação que o autuante reputa infringido e a penalidade aplicável; (e) o valor do crédito tributário exigido e a intimação para o respectivo pagamento, o oferecimento de impugnação, com o prazo legalmente estabelecido para tal fim; (f) a assinatura do autuante, sua identificação funcional.

Entre os requisitos acima enumerados, deve ser destacado, por sua grande importância, a *descrição do fato* que, no entender do autuante, configura infração da legislação tributária. Essa descrição há de ser objetiva, clara e tão completa quanto necessária a que o autuado possa saber de que realmente está sendo acusado, pois, a não ser assim, não terá condições para o exercício da plena defesa que lhe assegura a Constituição Federal.

O próprio nome do documento – vale dizer, a expressão “auto de infração” – está a dizer que é da essência deste a descrição do fato tido como infringente da lei, porque *auto* quer dizer descrição, e auto de infração, portanto, é *descrição da infração*, que é a descrição do fato contrário à lei.

Da lavratura do auto de infração deve ser cientificado o autuado. Isto ordinariamente é comprovado com a assinatura do autuado no próprio auto de infração.

A assinatura do autuado não significa aceitação do que no auto a ele é imputado, nem a recusa de assinar pode ser tida como infração, ou qualquer forma de majoração de penalidades.

3.4 A fase contenciosa

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

O *ônus da prova* dos fatos em disputa no procedimento administrativo fiscal não é do contribuinte, como alguns afirmam. O ônus da prova quanto

ao fato constitutivo do direito é de quem o alega. Aplica-se a Teoria Geral da Prova, que está consubstanciada nas disposições do Código de Processo Civil. Ocorre que, em face de indícios fortes da existência do fato gerador da obrigação tributária, capazes de autorizar a presunção de tal ocorrência, pode dar-se a inversão do ônus da prova. A não ser em tal circunstância, o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária é naturalmente do Fisco.

No processo administrativo fiscal cabem especialmente as provas documental e pericial, e na apreciação destas prevalece o princípio do livre convencimento do julgador.

É comum o indeferimento de pedido do contribuinte no sentido da produção de prova pericial. Geralmente a autoridade afirma ser a mesma desnecessária, invocando o dispositivo legal que autoriza seu indeferimento nessa hipótese. Curioso, porém, é que muitas vezes a ação fiscal é julgada procedente, isto é, as alegações do contribuinte são rejeitadas, sob o argumento da falta de prova. Trata-se de contradição insuperável, especialmente nos casos em que exista controvérsia sobre fatos que são objeto de registros contábeis ou constam de documentos cuja juntada aos autos se revela um meio inadequado. Se a prova pericial foi considerada desnecessária, não se pode admitir sejam rejeitadas as alegações do contribuinte por falta de prova. Isto, porém, tem sido mais frequente do que se pode imaginar. E não há dúvida de que nesses casos a decisão administrativa é nula, em face do cerceamento do direito de defesa, que inclui o direito de produzir provas. Outra forma de cerceamento do direito de defesa do contribuinte consiste no julgamento realizado por órgão colegiado em sessão secreta. Se o órgão julgador é monocrático o princípio da publicidade é atendido no momento em que a decisão é posta nos autos e, da mesma, são intimados os interessados, que a ela podem ter acesso e, assim, conhecer a sua fundamentação. Tratando-se de órgão julgador colegiado, porém, é importante que o julgamento seja público, para que o interessado tenha conhecimento do relatório e voto do relator, e das razões pelas quais os demais membros do colegiado o apoiam, ou dele divergem. E possa sustentar oralmente as suas razões, ou interferir nos debates para o esclarecimento de questões de fato relevantes.

Da decisão do órgão de primeiro grau, geralmente monocrático, cabe recurso para um órgão superior, geralmente um colegiado. A depender da estrutura deste, pode ainda haver um recurso especial, cuja finalidade essencial é preservar a uniformidade dos julgados do órgão, como acontece no caso dos tribunais federais.

Quando a decisão do órgão de primeiro grau é favorável ao contribuinte, no todo ou em parte, costuma haver a remessa do caso ao órgão superior, para reexame. Tudo dependerá do que dispuser a legislação do ente federativo correspondente.

A decisão do órgão de segunda instância administrativa, todavia, se contrária à Fazenda Pública, não comporta remessa de ofício para órgão superior. Mas em geral existe órgão que poderíamos designar como de instância especial, para o qual é cabível recurso, seja da Fazenda, seja do contribuinte, mas somente em certos casos.

No âmbito federal existe a denominada *Câmara Superior de Recursos Fiscais*, criada pelo Decreto 83.304, de 28.3.1979, órgão para o qual podem tanto a Fazenda como o contribuinte interpor recursos em casos especialmente indicados na lei.

É curioso observar que, tratando-se de decisão que julga o lançamento indevido apenas em parte, a Fazenda Nacional tem entendido que pode interpor recurso para a Câmara Superior de Recursos Fiscais quanto à parte em que ficou vencida e fazer com que este suba em autos apartados, para que o crédito tributário relativo à parte em que foi vitoriosa seja desde logo inscrito em Dívida Ativa, para a consequente execução fiscal. Tal procedimento – a nosso ver, sem amparo legal – pode ser evitado pelo contribuinte mediante a interposição do recurso adesivo.

Mesmo sendo legalmente possível a inscrição da parte na qual a Fazenda Pública foi vencedora, antes de encerrado definitivamente o processo administrativo, certo é que esse procedimento não pode ficar a critério da autoridade administrativa. Se tem fundamento legal, há de ser adotado em todos os casos. E, se a dívida já pode ser inscrita e cobrada, desde logo começa a fluir o prazo de prescrição. Assim, se a partir daí, decorrerem mais de cinco anos até que a Fazenda promova a cobrança judicial, pode o executado alegar a prescrição, tenha ocorrido ou não a inscrição, em separado, da parte do crédito tributário cuja exigência tornou-se indiscutível há mais de cinco anos.

No que concerne aos recursos, levanta-se a importante questão de saber se a lei ordinária poderá suprimi-los. Quando o STF, no controle direto de constitucionalidade, denegou medida liminar para suspender o dispositivo que exige o depósito de 30% do crédito impugnado como condição para o recurso aos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda (hoje Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), justificou a decisão com o argumento de ser admissível até a extinção do segundo grau de jurisdição administrativa. A nosso ver, porém, o segundo grau de jurisdição administrativa é uma garantia constitucional. E, em termos práticos, é indubitosa a necessidade desse segundo grau de jurisdição administrativa, posto que os

Julgamentos de primeiro grau constituem, no mais das vezes, simples homologação do auto de infração, desprovida de qualquer fundamento consistente. A segunda instância administrativa é, sem qualquer dúvida, uma garantia fundamental para o contribuinte contra os abusos do Fisco, tanto no plano federal como no estadual e no municipal. A vivência de mais de 30 anos não nos permite admitir o contrário.

É inconstitucional a exigência de depósito como condição para a interposição de recurso administrativo. Seja do valor total, seja de parte deste.

Assim, registramos com satisfação que o STF modificou seu entendimento, tanto que editou a Súmula Vinculante 21, estabelecendo que é inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.

Talvez para evitar um questionamento mais intenso, o Governo terminou alterando a legislação, através de medida provisória, para admitir que em substituição ao depósito o contribuinte faça o arrolamento de bens.

Importante questão consiste em saber se aquele que suporta o ônus do tributo porque assumiu esse encargo em relação contratual, como é o caso do inquilino, tem legitimidade para impugnar, na via administrativa, a exigência de tributos incidentes sobre o imóvel que lhe é dado em locação.

Pode parecer que não tem, porque a sujeição passiva tributária é matéria de lei, que não pode ser objeto de convenções particulares. Na verdade, porém, temos de distinguir a condição de sujeito passivo da relação tributária, daquela condição do interessado no lançamento do tributo. A distinção consiste em que o sujeito passivo da relação tributária tem direito de se defender contra a exigência, o que significa dizer que a ele há de ser assegurada a oportunidade para o exercício desse seu direito. Já aquele que apenas tem interesse, mas não é parte na relação tributária, não tem o direito de defesa naqueles termos, vale dizer, o lançamento pode ser feito validamente sem que a ele seja assegurada a oportunidade para defender-se. Não lhe pode, porém, ser negada a legitimidade para, por sua iniciativa, impugnar o lançamento do tributo, demonstrando em cada caso o seu interesse.

Efetivamente, a Lei 9.784, de 29.1.1999, estabelece que são legitimados como interessados no processo administrativo, entre outros, “aqueles que, sem terem iniciado o processo, têm direitos ou interesses que possam ser afetados pela decisão a ser adotada” (art. 9º, II). E, ainda, atribui legitimidade para interpor recurso administrativo, entre outros, àqueles “cujos direitos e interesses forem indiretamente afetados pela decisão recorrida” (art. 58, II).

Embora se trate de uma lei federal, na verdade ela consagra simples explicitação de garantias constitucionais que indiscutivelmente os Municípios

estão obrigados a respeitar. A Constituição estabelece que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” (art. 5º, LIV) e que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes” (art. 5º, LV). Inadmissível, portanto, que o titular de um interesse jurídico possa ter, ainda que por via oblíqua, afetado seu patrimônio, com a cobrança de um imposto que reputa indevido, sem que lhe sejam assegurados os meios para questionar esse tributo, seja na via administrativa, seja na via judicial. Os dispositivos da lei acima referidos devem ser vistos, pois, como simples explicitação das garantias constitucionais e, desta forma, nenhum dos entes públicos, no Brasil, pode se subtrair à sua observância.

A propósito das garantias constitucionais no processo administrativo fiscal é importante o registro – geralmente omitido pela doutrina – do que podemos denominar *conferências secretas*, que ocorrem ordinariamente nos julgamentos de primeira instância, sem o conhecimento dos contribuintes. E algumas vezes em segunda instância, durante os debates realizados no Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, hoje denominado Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF, em ocasiões nas quais até os advogados dos contribuintes são obrigados a sair do recinto, embora a ele retornem para o julgamento propriamente dito. Tais conferências secretas são flagrantemente contrárias aos princípios da publicidade e do contraditório. Assim, os julgamentos contra o contribuinte, nelas proferidos, são evidentemente nulos.

Outro abuso contra o direito do contribuinte à segurança jurídica reside na grande demora na solução definitiva dos processos administrativos. Como já explicamos no estudo das causas de extinção do crédito tributário, especificamente em relação à decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, essa demora poderá ser minimizada com a aplicação da Lei 11.457, de 16.3.2007 (*DOU* 19.3.2007), que estabeleceu o prazo de 360 dias para que seja proferida decisão em petições, defesas ou recursos do contribuinte. A nosso ver a inobservância desse prazo implica extinção do direito da Fazenda Pública, mas isto ainda não está definido pela jurisprudência.

Importante questão, geralmente não estudada pelos que tratam do processo administrativo tributário, consiste em saber se nos casos de empate na votação é válido o denominado voto de desempate ou voto de Minerva a favor da Administração Pública. A nosso ver, esse voto lesiona o princípio da razoabilidade, e nos casos em que do desempate decorre a aplicação de penalidade ao contribuinte tem-se violação flagrante da regra estabelecida pelo art. 112 do CTN, segundo a qual a lei tributária que define infrações ou lhes comina penalidades deve ser interpretada a favor do acusado em caso

de dúvida quanto: à capitulação legal do fato; à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; à autoria, imputabilidade ou punibilidade; e à natureza da penalidade aplicável ou à sua graduação. No plano federal, o voto de qualidade, por meio do qual o Presidente do órgão julgador votava uma segunda vez, em caso de empate, para desempatar a votação, foi abolido pela Lei 13.988/2020, consagrando-se a tese segundo a qual em caso de empate prevalece o entendimento mais favorável ao sujeito passivo relativamente a qualquer assunto (tributo, penalidade ou qualquer outro acessório).

NOTA DO ATUALIZADOR

O voto de qualidade foi reinserido na ordem jurídica pela Lei 14.689/2023, que, todavia, estabeleceu uma série de medidas a serem tomadas no caso de créditos tributários mantidos ou confirmados por meio deste instituto. Excluem-se de imediato as multas, nos moldes aliás defendidos por Hugo de Brito Machado no trecho acima. Além disso, prevêem-se facilidades para a hipótese de o contribuinte decidir pagar sem questionar (exclusão dos juros), ou para a hipótese de retomar a discussão sobre a validade do crédito, judicializando-o, situação na qual, atendidos certos requisitos, pode-se dispensar a apresentação de garantias.

Diversamente do que sustentam alguns eminentes tributaristas, não constitui restrição ao direito de defesa do contribuinte no processo administrativo tributário a não apreciação, pela autoridade administrativa julgadora, de alegação de inconstitucionalidade de lei. É que no processo administrativo tributário ocorre apenas um *autocontrole* de legalidade pela Administração Tributária, e o exame da alegação de inconstitucionalidade implicaria incursão da autoridade administrativa na seara do Poder Legislativo – o que não se comporta em sua competência. Essa questão, que tem sido objeto de séria controvérsia, está adequadamente equacionada com a Lei 11.941, de 27.5.2009, que introduziu o art. 26-A no Decreto 70.235, de 26.3.1972, explicitando essa limitação da competência da autoridade administrativa julgadora.

3.5 O arrolamento de bens

A Lei 9.532, de 10.12.1997, estabeleceu que a autoridade fiscal competente procederá o arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo sempre que o valor dos créditos tributários de sua responsabilidade for superior a trinta por cento de seu patrimônio conhecido (art. 64), e o valor total desses créditos seja superior a quinhentos mil reais (art. 64, § 7º).

Os agentes fiscais da Receita Federal, por puro comodismo, invocam os arts. 927 e 928 do Regulamento do Imposto de Renda para transferir ao

contribuinte o encargo de fazer o arrolamento. Essa atitude é flagrantemente ilegal e abusiva. A lei é muito clara ao atribuir à autoridade fiscal esse encargo. Está assim dito, expressamente, na cabeça do art. 64, e o § 3º desse mesmo artigo afasta qualquer dúvida, ao referir-se à notificação, mediante entrega do respectivo termo. Não há dúvida, portanto, de que se trata de uma tarefa a ser desempenhada pela autoridade fiscal.

Seria juridicamente admissível o arrolamento de que se cuida se este constituísse simples providência interna da Fiscalização. Ocorre que a lei determina seja o termo de arrolamento levada ao Registro Público (§ 5º, I, II e III). Esse procedimento viola, pois, o direito ao sigilo fiscal assegurado aos contribuintes.

4. *A consulta*

O *processo de consulta* tem por fim ensejar ao contribuinte oportunidade para eliminar dúvidas que tenha na interpretação da lei tributária. Em face de dúvida, formula consulta ao Fisco.

A consulta pode ser formulada tanto diante de um fato concreto, já consumado, como diante de uma simples hipótese formulada pelo contribuinte. É certo que o Decreto 70.235, de 6.3.1972, estabelece que o sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado (art. 46), o que pode ensejar o entendimento segundo o qual a consulta só é cabível em face de fato já consumado. Isto, porém, não é correto. Fato *determinado* não se confunde com fato *ocorrido*. Fato determinado é aquele descrito de forma precisa, sem dubiedades quanto à sua configuração. Aliás, a própria Administração Tributária tem manifestação escrita afirmando o cabimento de consulta em face de situação hipotética, vale dizer, em face de fato determinado que ainda não ocorreu. A diferença entre a consulta formulada em face de fato já ocorrido e a formulada em face de situação hipotética está nos efeitos que a resposta vai produzir.

Uma vez formulada a consulta, fica vedada a ação fiscal contra o consultante, até que seja este intimado da resposta e se esgote o prazo nela assinalado para o cumprimento da obrigação cuja existência seja porventura nela afirmada. Segundo a lei federal, todavia, a consulta pode ser declarada ineficaz, o que significa dizer que foi rejeitada liminarmente, por ser incabível.

A resposta a uma consulta não é simples manifestação de um ponto de vista pela autoridade fiscal. Se contrária ao contribuinte, tem o efeito de obrigá-lo a assumir, em face dos fatos concretizados, o entendimento nela contido, sob pena de sofrer a penalidade cabível, ensejando, por isto, a impetração de mandado de segurança contra a autoridade ou órgão por ela responsável. Se favorável ao contribuinte, vincula a Administração Tributária.

Isto não quer dizer que a Administração Tributária esteja impedida de corrigir erro eventualmente cometido na resposta. Pode, e deve fazê-lo; mas não se deve confundir erro de direito com mudança de critério jurídico. Em qualquer caso, a observância, pelo contribuinte, do entendimento adotado na resposta, exclui a aplicação de penalidades. Havendo erro de direito, pode ser cobrado o tributo devido, que não tenha sido pago em face da resposta que o continha. Tratando-se de mudança de critério jurídico, porém, a cobrança do tributo devido só abrangerá o período seguinte à notificação do contribuinte do novo entendimento adotado.

No que se refere aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal o processo de consulta sofreu significativas alterações, introduzidas pela Lei 9.430, de 27.12.1996. Agora as consultas são solucionadas em instância única. Tanto as decisões que decretam a ineficácia de consultas como aquelas que se manifestam quanto ao mérito da questão posta pelo consulente são irrecorríveis, salvo quando houver divergência, como adiante será explicado.

Em regra, a competência para responder às consultas é do órgão regional. É do órgão central da Secretaria da Receita Federal somente nos casos de consultas formuladas por órgão central da Administração Pública Federal, ou por entidade representativa de categoria econômica ou profissional de âmbito nacional.

Havendo divergência entre soluções de consultas sobre a mesma matéria, deve a Administração Fazendária realizar a denominada *solução de divergência*, uniformizando assim o seu entendimento sobre o assunto. E tal solução de divergência deve ser comunicada aos contribuintes que tenham formulado consulta e também publicada, pois valerá para os contribuintes em geral.

5. *Outros processos administrativos tributários*

Existem, ainda, outros procedimentos administrativos no âmbito da Administração Tributária, tais como o de *repetição do indébito*, o de *parcelamento de dívidas fiscais* e o de *reconhecimento de direitos*.

Efetuada o pagamento indevido de um tributo, tem o contribuinte direito de requerer à autoridade administrativa competente que determine sua restituição. Como, porém, essa restituição é coisa raríssima, geralmente tal processo não é utilizado.

O *parcelamento de débitos fiscais* é um outro processo muitas vezes colocado à disposição do contribuinte com o fito de estimular o adimplemento da obrigação tributária.

Finalmente, o *processo administrativo de reconhecimento de direitos* destina-se à formalização de isenções e imunidades que estejam a depender de manifestação da autoridade da Administração Tributária.

6. *Contagem dos prazos*

Os prazos previstos na legislação tributária devem ser contados em dias corridos. Esta é a regra estabelecida pelo art. 210 do CTN.

Entretanto, mesmo sem ressalva expressa, é razoável entender-se que a lei ordinária estabeleça prazo a ser contado em dias úteis. Prevalece o princípio de que quem pode o mais pode o menos. Se o legislador pode fixar os prazos com o número de dias que considerar razoável para a prática do ato, pode também dizer que esses dias serão contados em dias úteis. É uma forma de ampliar o prazo apenas para os casos em que ocorra a intercalação de sábados, domingos e feriados.

A norma albergada pelo art. 210 do CTN vale, pois, como regra aplicável para os casos nos quais a própria norma em que o prazo estabelecido silencie a respeito da forma de sua contagem.

Diz o parágrafo único do art. 210 do CTN que 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.

A razão de ser dessa norma consiste em garantir ao interessado o prazo por inteiro. Exatamente porque o prazo é contado em dias corridos, e pode, portanto, compreender dias não úteis, o início deve ocorrer em dia de expediente normal na repartição, para que o interessado possa, junto a esta, obter os elementos de que necessita para o preparo da providência que deve adotar no prazo que lhe está sendo concedido. E, por isto mesmo, também o término do prazo há de ocorrer em dia de expediente normal na repartição.

Dia de expediente normal não se confunde com *dia útil*. Pode ocorrer que em um dia útil o expediente da repartição comece mais tarde, ou termine mais cedo. Se isto acontece, o dia pode ser considerado dia útil, mas não um dia de expediente normal na repartição.

Embora a lei não o diga expressamente, tem-se como impedimento ao início do prazo qualquer fato que impeça ao interessado o conhecimento dos fatos aos quais diz respeito a cientificação recebida, e a partir da qual, em princípio, o prazo teria início.

Assim, se um contribuinte é cientificado da decisão da primeira instância administrativa, em um processo administrativo de lançamento, e não dispõe da decisão na íntegra, o prazo para a interposição do recurso não pode ter início.

Se a notificação já não se fez acompanhar do inteiro teor da decisão a que diz respeito, tal decisão deve estar à disposição do interessado na repartição na qual tramita o processo. Se não está, é caso de impedimento ao início do prazo.

Com o advento do novo CPC tem sido questionado se a contagem dos prazos nos processos administrativos tributários deve ser feita em dias úteis, questão que se mostra mais relevante nos casos em que a lei da entidade tributante é omissa quanto à forma de contagem desses prazos. O que sugerimos aos que lidam com essa questão é que adotem os prazos mais curtos, pois assim não serão surpreendidos com decisões que afirmem a perda de prazo.

7. *Recurso hierárquico*

Com a criação da Câmara Superior de Recursos Fiscais, à qual foi atribuída competência para julgar o recurso especial de decisão do Conselho de Contribuintes (hoje denominado Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF), desapareceu a competência do Ministro da Fazenda para o julgamento de recursos em instância especial. Mesmo assim, há quem entenda que o Ministro da Fazenda continua com competência para anular decisões dos Conselhos de Contribuintes (hoje CARF), fundada no princípio da hierarquia administrativa.

Seria cabível o denominado *recurso hierárquico*, que independe de previsão legal.

Até de ofício, aliás, e no prazo de cinco anos, o Ministro da Fazenda poderia anular decisões dos Conselhos de Contribuintes (hoje CARF), fundado em seu poder de supervisão dos órgãos a ele subordinados, como estabelecido pelos arts. 19 e 20 do Decreto-lei 200/1967. Essa tese foi adotada, já, pelo STJ (MS 6.737-DF, j. 10.4.2002, DJU 13.5.2002).

Trata-se de tese própria do autoritarismo, que não pode ser admitida em um Estado Democrático de Direito.

O poder hierárquico diz respeito apenas às atividades administrativas típicas.

O processo administrativo fiscal alberga atividade administrativa quase jurisdicional, que se distingue da atividade jurisdicional típica especialmente por lhe faltar o poder conclusivo, ou poder de dizer a última palavra, que em nossa Constituição Federal, como de resto nos sistemas constitucionais dos Países civilizados geralmente é atribuído ao Poder Judiciário.

A tese que reconhece ao Ministro da Fazenda o poder de anular decisões dos Conselhos de Contribuintes (hoje denominado Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF), além de incompatível com a natureza da atividade de julgamento atribuída a esses órgãos da Administração Tributária, retira a utilidade destes, que ficam sem razão de ser. Deixa o contribuinte absolutamente desprotegido. E – o que é pior – deixa desprotegida também a Fazenda Pública, porque o desfazimento de decisões dos órgãos de julgamento administrativo pode dar-se – e isto já tem ocorrido – em desfavor do Tesouro Público.

Cuida-se, como facilmente se vê, de tese que confere ao Ministro da Fazenda imenso poder político, que por isto mesmo não se compadece com o Estado Democrático de Direito e deve, por isto mesmo, ser recusada por todos os que pretendem o aperfeiçoamento deste.

Questão de grande relevo consiste em saber se é cabível recurso de decisões dos Conselhos de Contribuintes (hoje CARF) para o Ministro da Fazenda. Tal recurso tem sido admitido, e o STJ já afirmou que o Ministro da Fazenda pode anular qualquer ato que tenha por ilegal, praticado por qualquer órgão a ele subordinado, inclusive pelos Conselhos de Contribuintes, nos julgamentos de processos administrativos fiscais.

A amplitude dos poderes reconhecidos pelo STJ ao Ministro da Fazenda é imensa. Teria fundamento no denominado *poder hierárquico*, que poderia ser exercido no prazo de cinco anos, independentemente de previsão legal específica e mesmo em detrimento dos direitos reconhecidos ao contribuinte pelos órgãos do contencioso administrativo fiscal.

A competência dos órgãos julgadores do contencioso administrativo fiscal é peculiar, e não se submete ao princípio da hierarquia administrativa. Aliás, admitir o contrário seria admitir a absoluta inutilidade de tais órgãos. Se eles existirem apenas para fazer o que o Ministro da Fazenda considera correto em termos de legislação tributária, seguramente eles não precisam existir.

É importante neste contexto a distinção entre a *subordinação administrativa* e a *subordinação técnica*. A atividade de julgar é uma atividade técnica. No seu desempenho os membros dos Conselhos de Contribuintes (hoje denominado Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF), como quaisquer outros órgãos da Administração Tributária incumbidos de dirimir conflitos entre esta e os contribuintes, são autônomos. Eles não atuam no interesse do Estado-Administração, porque desempenham atividade quase jurisdicional. Atuam – isto, sim – no interesse público primário. Não no interesse público secundário ou do Estado enquanto Administração Tributária.

Aliás, se os órgãos do contencioso administrativo atuassem no interesse da Administração Tributária não seria necessária a atuação dos procuradores da Fazenda. A função destes pressupõe a independência dos órgãos de julgamento.