

Porto Alegre, 05 de maio de 2022.

Ao

Exmo. Sr. Dr. **Valter Shuenquener de Araújo**,

Presidente e relator da Subcomissão de processo administrativo, que integra a Comissão de Juristas responsável pela elaboração de anteprojetos de proposições legislativas que dinamizem, unifiquem e modernizem o processo administrativo e tributário nacional.

Sr. Presidente,

Considerando que a comissão acima referida está aberta à consulta pública para o recebimento de sugestões, encaminho para apreciação dessa comissão algumas propostas, acompanhadas de breve justificativa.

Att.

Luciano Coelho Guimarães

[REDACTED]

SUGESTÕES PARA LEI GERAL DE PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Inicialmente gostaria de referir que as sugestões abaixo são feitas sem exame prévio da constitucionalidade de uma lei de abrangência nacional contendo regras processuais gerais a serem aplicadas ao processo administrativo tributário pelos entes federados, mas apenas partem do pressuposto de que talvez essa lei geral venha a ser editada e que algumas regras poderiam ser, em certa medida, uniformizadas, sem com isso eliminar por completo a autonomia legislativa dos entes federados a respeito do tema.

1. SISTEMA DE CONTAGEM DE PRAZOS

Com o advento do CPC/2015 a contagem dos prazos passou a ser feita em dias úteis. A legislação tributária estadual (do Estado do Rio grande do Sul, no caso) e também de outros entes federados continua a utilizar a contagem de prazos em dias corridos. Há uma reivindicação da OAB-RS para que o sistema de contagem de prazo seja alterado para uniformizar com o sistema do CPC/2015.

Analizada a questão apenas do ponto de vista processual, aparentemente não haveria maiores problemas na alteração das regras de contagem de prazo. Todavia, é importante lembrar que as Administrações Tributárias dos entes federados possuem sistemas informatizados para o controle do fluxo de milhares de créditos tributários, desde a constituição, por meio do lançamento tributário, até sua extinção, nas suas mais diversas formas.

Ao longo desse fluxo são controlados pelos sistemas informatizados todos os prazos fixados em lei (Ex.: prazo para impugnações e recursos administrativos e/ou decisões judiciais, prazo para inscrição em dívida ativa, prazo para posterior encaminhamento à execução fiscal, etc), sendo que o período de tramitação do processo administrativo tributário (e também do processo judicial tributário) corresponde apenas a uma etapa intermediária, na qual ocorre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Como o sistema informatizado controla o fluxo do crédito tributário, tenha ele sido objeto de processo administrativo/judicial ou não, em casos da mudança das regras para contagem dos prazos seria necessária a alteração de todo o sistema, para que ao longo de todo o procedimento de controle e cobrança houvesse uniformidade dos critérios de controle de prazo [Ex. Quando o sujeito passivo é notificado a pagar ou impugnar o crédito tributário, o prazo que corre é tanto “material” (contado em dias corridos) quanto “processual” (contado em dias úteis)], de modo que não se pode apenas mudar os prazos processuais.

Outro aspecto que diz respeito à contagem de prazos em dias úteis é definir onde é considerado e contado o dia útil, especialmente no caso dos Estados e da União, já que os processos que tramitam junto ao ente municipal se sobrepõem feriados municipais, estaduais e nacionais. Ou seja, o feriado municipal na sede do estabelecimento impugnante/recorrente interfere na contagem do prazo processual de processo que corre junto ao ente estadual? Ou o dia útil é contado na capital dos Estados e da União?

E quando ocorrer feriado estadual e não for feriado municipal na sede do estabelecimento impugnante/recorrente, isso faz diferença, tendo em vista até que os processos são informatizados e comportam protocolo fora dos tradicionais horários de atendimento ao público? Enfim, todas essas questões precisam ser consideradas e definidas, por interferirem na definição dos sistemas informatizados de controle dos créditos tributários a serem programados pelos entes federados.

SUGESTÃO: Deixar que cada ente federado defina sua regra. Mas caso a lei geral venha a propor que todos os prazos processuais sejam contados em dias úteis:

- a) definir se os dias úteis serão considerados na capital do ente federado ou na sede do estabelecimento impugnante/recorrente (o que pressupõe levar em consideração os feriados municipais)
- b) Estabelecer **um prazo de transição, não inferior a 1 (um) ano**, para que as Administrações Tributárias dos entes federados possam fazer as necessárias adaptações dos sistemas informatizados de controle dos créditos tributários.

2. INSTÂNCIAS DE JULGAMENTO

Embora seja bastante comum a ocorrência de dupla instância de julgamento ordinário e mais uma instância de julgamento extraordinário no âmbito do processo administrativo tributário, essa não é a realidade de todos os entes federados.

No Estado do Rio Grande do Sul, por exemplo, o art. 39-A da Lei nº 6.537/73 e alterações, que regula o Procedimento Tributário Administrativo (disponível no link: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109403&inpCodDispositive=&inpDsKeywords=>), estabelece que processo até determinado valor (3.850 UPF-RS, aproximadamente R\$ 80.000,00 em valores de 2022) seja julgado em primeira e única instância, de modo que esses processos não comportam a interposição de recursos ao Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais – TARF/RS, que é o órgão responsável pelo julgamento em segunda instância. A título de curiosidade, a matéria foi objeto de apreciação pelo Pleno do Tribunal de Justiça do Estado do RS, que decidiu, por maioria de votos, pela constitucionalidade dessa regra.

SUGESTÃO: Avaliar se a lei geral estabelecerá uma regra determinando que todos os processos sejam submetidos a julgamento em dupla instância ou se possibilitará que os entes federados definam que até certos limites de valores ou até mesmo para determinadas matérias, os processos possam ser julgados em instância única.

3. ESTRUTURA DE JULGAMENTO E COMPOSIÇÃO

O processo administrativo tributário está essencialmente fundado no poder-dever da Administração Pública, e mais especificamente, no caso, da Administração Tributária do ente federado, rever seus atos administrativos, em observância ao princípio da legalidade, sem prejuízo de outros princípios que regem a atividade e o processo administrativos.

No processo administrativo tributário contencioso o objeto da lide é, essencialmente, o ato administrativo de lançamento tributário realizado por servidores da Administração Tributária, nas hipóteses previstas no CTN, o qual é formalizado em Autos de Lançamento/Autos de Infração/Notificação de lançamento (são diversas as denominações nas legislações dos entes federados). É no âmbito desse processo contencioso que o contribuinte tem a oportunidade de exercitar o direito ao contraditório, ofertando diversos elementos para apreciação da Administração Tributária, não só de caráter fático-probatório, mas também de ordem jurídica, instigando à reflexão a respeito da interpretação e alcance dos dispositivos da legislação tributária material e processual aplicável ao caso.

Salta aos olhos que o processo administrativo tributário é de inestimável valia para o constante aperfeiçoamento da Administração Tributária, não só porque possibilita a esta rever o caso concreto, mas, especialmente, porque permite propor aperfeiçoamentos da legislação tributária material e processual, bem como corrigir procedimentos internos relativos aos futuros atos administrativos de lançamento tributário.

Em geral os entes federados costumam estabelecer que os julgamentos administrativos sejam realizados **em primeira instância ou única**, por Auditores-Fiscais da Administração Tributária, designados especificamente para essa função, podendo atuar de forma monocrática ou em órgão colegiado. O julgamento realizado por órgão colegiado em primeira instância demanda uma estrutura administrativa bastante mais complexa, seja pelo número de Auditores-Fiscais atuando diretamente no julgamento, quanto pelos demais servidores envolvidos com a organização dessa seção de julgamento.

Os julgamentos **em segunda instância ordinária e extraordinária**, em geral, costumam ser realizados por órgãos colegiados de composição paritária (integrado por Auditores-Fiscais designados especificamente para essa função, representando a Administração Tributária e representantes dos contribuintes, indicados por entidades representativas de classe). Na maioria dos entes federados também integra a estrutura desses órgãos uma estrutura de Defensoria da Fazenda (geralmente integrada por Auditores-Fiscais designados especificamente designados para essa função), cuja finalidade é estabelecer o contraditório em face dos recursos interpostos pelos particulares.

O fato da composição ser paritária (diferente da composição dos Tribunais judiciais, que é sempre ímpar) pode gerar dificuldades decisórias em caso de empate na votação, caso seja isso seja tratado como dogma e levado ao extremo. Como exemplo, cabe referir o caso do CARF/MF, que insistiu em manter o dogma da paridade sem qualquer flexibilização, ou seja, mantendo a estrutura (nº julgadores) paritária, mas atribuindo a um deles o poder de votar duplamente em caso de empate, o que era naturalmente uma distorção até mesmo da própria realidade. A solução legal que foi adotada no CARF/MF (em caso de empate a decisão passou a ser sempre favorável ao contribuinte, independente de qualquer outra manifestação/voto de qualidade) é também uma distorção até pior da realidade, mas em sentido contrário. Ademais, essa solução transpõe princípios do direito penal para resolver tanto as questões relativas ao cumprimento da obrigação tributária exigida no lançamento tributário, de caráter civil. Se foss

para revolver eventual empate em relação à penalidade de multa por infração aplicada no lançamento, a solução *'in dubio pro contribuinte'* até seria aceitável. Destaco que no caso do TARF/RS, que é o órgão responsável pelos julgamentos **em segunda instância ordinária e extraordinária**, por exemplo, a composição da Câmara julgadora inclui um Presidente e mais 4 julgadores em representação paritária (cada Câmara é composta por 5 pessoas: 2 representantes do Fisco e 2 do contribuinte e mais 1 Presidente). Apenas extraordinariamente, na hipótese em que houver empate na votação, é que o Presidente é chamado a votar, pois ordinariamente o Presidente não participa da votação.

Outro aspecto a considerar é que esses órgãos de julgamento, em geral, estão inseridos na estrutura da Administração Tributária, mas como total autonomia decisória, não comportando que após a tramitação do processo por esses órgãos com competência legal específica para julgamento ocorra algum tipo de "avocação" pela autoridade superior para proferir decisão em sentido diverso do que foi proferido pelo órgão ao qual a lei atribui competência para essa atividade de julgamento.

Por fim, já se ouviu falar, mas aqui refiro sem ter certeza, de decisões proferidas por órgãos julgadores da Administração Tributária que antes de se tornarem definitivas, são submetidas a "revisão" pelo Tribunal de Contas do Estado. Essa tramitação processual por órgãos alheios à Administração Tributária é bastante anômala, por não ser da competência desse órgão a manifestação sobre decisões que tratam do processo administrativo tributário envolvendo a relação Fisco-contribuinte, além de procrastinar a tramitação do processo com perda de eficiência administrativa.

SUGESTÃO: Definir a estrutura e composição dos órgãos julgadores, estabelecendo as seguintes regras:

- a) Definir que o julgamento em primeira instância e/ou instância única será realizado pela Administração Tributária por meio de Auditores-Fiscais designados especificamente para essa função em caráter monocrático OU compondo órgão colegiado (a exemplo das Delegacias Regionais de Julgamento da Receita Federal);
- b) Definir que o julgamento em segunda instância será realizado pela Administração Tributária por meio de órgão colegiado com composição paritária OU não, mas determinando que seja sempre integrado por um Presidente que conduza a reunião de julgamento e vote apenas em caso de empate.
- c) Prever expressamente a competência exclusiva e a definitividade da decisão proferida pelo órgão julgador (singular ou colegiado, de primeira ou segunda instâncias) integrante da Administração Tributária, impedindo que ocorra avocação e revisão da decisão proferida pelo superior hierárquico da Administração Tributária. Excepcionalmente, prever a possibilidade de revisão dessas decisões no caso de flagrante ilegalidade ou erro de fato (similar a situações que comportariam uma ação rescisória, por exemplo, se fosse o caso de uma decisão judicial), desde que não haja prejuízo ao contribuinte.

4. SISTEMA RECURSAL

Diretamente vinculado e dependente da definição do número de instâncias de julgamento é a definição do sistema recursal (Espécies, prazos e pressupostos) a serem observados no processo administrativo tributário.

SUGESTÃO: Em linhas bastante gerais os recursos, prazos e pressupostos seriam estes:

Recurso cabíveis em primeira instância ou instância única ordinária:

- a) **Impugnação (ou Contestação)** contra o ato administrativo praticado pela Administração Tributária → Prazo: 30 dias corridos ou 20 dias úteis (a depender da forma de contagem) a contar da notificação do ato;

- b) **Pedido de Esclarecimento (Embargos Declaratórios)** destinado a suprir omissões, contradições ou obscuridades e a corrigir incorreções da decisão de primeira instância → Prazo: 7 dias corridos ou 5 dias úteis (a depender da forma de contagem) a contar da notificação da decisão

Recurso cabíveis em segunda instância ordinária:

- c) **Recurso Voluntário**, por parte do contribuinte, em face da decisão de primeira instância → Prazo: 15 dias corridos ou 10 dias úteis (a depender da forma de contagem) a contar da notificação da decisão;

- d) **Recurso de Ofício** (ou Remessa necessária ou Reexame necessário, que é uma expressão mais atual) a ser interposto pelo órgão julgador de primeira instância, em caso de decisão em sentido contrário ao ato praticado pela Administração Tributária. **Outra alternativa:** encaminhar o processo necessariamente ao órgão julgador de segunda instância, mas para avaliação da Defensoria da Fazenda (ou órgão com denominação similar), a quem caberá avaliar sobre a necessidade de efetivamente recorrer, retirando a obrigatoriedade de necessariamente ocorrer um julgamento em segunda instância → Prazo recursal nessa hipótese alternativa: 15 dias corridos ou 10 dias úteis (a depender da forma de contagem) a contar da notificação da decisão;

e) **Pedido de Esclarecimento (Embargos Declaratórios)** destinado a suprir omissões, contradições ou obscuridades e a corrigir incorreções da decisão de segunda instância recorrida → Prazo: 7 dias corridos ou 5 dias úteis (a depender da forma de contagem) a contar da notificação da decisão;

Recurso cabíveis em segunda instância extraordinária:

f) **Recurso Especial (ou Extraordinário)**, por parte do contribuinte ou do Fisco, em face da decisão proferida em segunda instância ordinária, mas com hipótese restrita para admissibilidade do recurso: somente para uniformizar interpretação em face de alguma outra decisão proferida em segunda instância ordinária que seja apontada como paradigma ou caso a decisão recorrida tenha se dado por maioria e com voto de desempate do Presidente → Prazo: 15 dias corridos ou 10 dias úteis (a depender da forma de contagem) a contar da notificação da decisão;

g) **Pedido de Esclarecimento (Embargos Declaratórios)** destinado a suprir omissões, contradições ou obscuridades e a corrigir incorreções da decisão de segunda instância recorrida → Prazo: 7 dias corridos ou 5 dias úteis (a depender da forma de contagem) a contar da notificação da decisão.

5. VÍCIOS PROCESSUAIS E SISTEMA DE NULIDADES

Seria importante analisar a possibilidade de prever expressamente em lei algumas hipóteses de nulidades dos atos e procedimentos processuais, formas de saneamento vícios processuais e consequências em caso de não saneamento.

6. REGRAS DE TRANSIÇÃO

Como se trata de uma lei geral que pretende, em certa medida, uniformizar procedimentos e regras processuais aplicáveis a todos os entes federados, é imprescindível levar em consideração as diversidades dos entes federados, situações financeiras, sucateamento de estruturas responsáveis por prover a estrutura de informática (SERPRO, PROCERGS, PROCEMPA, etc...) dos órgãos da Administração Tributária, de modo a prever prazo bastante alargado e adequado para que sejam promovidas as devidas alterações nas estruturas administrativas dos entes federados e, caso necessário, também na legislação tributária estadual.