

PRÊMIO SIMPLES NACIONAL E EMPREENDEDORISMO – 2ª EDIÇÃO

CATEGORIA 1

SUBTEMA II

FRANCISCO DE ASSIS SOARES DE OLIVEIRA

**O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E O SIMPLES NACIONAL: UM
OLHAR CRÍTICO SOBRE OS RITOS PROCESSUAIS ADOTADOS NO ESTADO
DO RIO GRANDE DO NORTE**

**NATAL
2012**

PRÊMIO SIMPLES NACIONAL E EMPREENDEDORISMO – 2ª EDIÇÃO

CATEGORIA 1

SUBTEMA II

FRANCISCO DE ASSIS SOARES DE OLIVEIRA

O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E O SIMPLES NACIONAL: UM OLHAR CRÍTICO SOBRE OS RITOS PROCESSUAIS ADOTADOS NO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE

RESUMO

Estuda os tratamentos legais utilizados pelos entes federativos no Estado do Rio Grande do Norte na condução dos processos administrativos instaurados no âmbito do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, com o objetivo de verificar se estão sendo atendidos os princípios norteadores do Processo Administrativo Tributário e se existem diferenças relevantes entre os ritos processuais estabelecidos nas diversas legislações. Apresenta o Processo Administrativo Tributário brasileiro, seus princípios norteadores e as legislações de regência utilizadas pelos entes federativos. Introduce o regime do Simples Nacional e suas principais características. Faz uma análise comparativa entre os tratamentos legais dados ao processo administrativo relativo ao Simples Nacional no Estado do Rio Grande do Norte. Finaliza recomendando que seja adotado um tratamento legal padronizado pelos entes federativos – seguindo ou alterando as normas que regem o Processo Administrativo Tributário – na condução do processo administrativo relativo ao Simples Nacional, como forma de atender aos princípios processuais constitucionais, principalmente aos princípios da igualdade, da legalidade e do devido processo legal (incluindo os decorrentes princípios do contraditório, da ampla defesa e do duplo grau de cognição), e ao comando constitucional (art. 179) de dispensar tratamento jurídico diferenciado e favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte.

Palavras-chave: Processo Administrativo Tributário. Contencioso Administrativo. Simples Nacional.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	4
2 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NO BRASIL.....	6
2.1 ASPECTOS HISTÓRICOS	6
2.2 PROCEDIMENTO E PROCESSO ADMINISTRATIVO	7
2.3 PRINCÍPIOS NORTEADORES.....	8
2.3.1 Princípios gerais	8
2.3.2 Princípios específicos	11
2.4 COMPETÊNCIA LEGISLATIVA.....	14
2.5 LEGISLAÇÃO FEDERAL.....	16
2.6 LEGISLAÇÃO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE.....	19
2.7 LEGISLAÇÃO DOS DEMAIS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL.....	21
3 O REGIME TRIBUTÁRIO DO SIMPLES NACIONAL	44
3.1 ASPECTOS HISTÓRICOS	44
3.2 CARACTERÍSTICAS GERAIS.....	46
4 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E O SIMPLES NACIONAL.....	48
4.1 ASPECTOS GERAIS.....	48
4.2 TRATAMENTOS LEGAIS ADOTADOS NO RIO GRANDE DO NORTE	51
4.2.1 Pela União	51
4.2.2 Pelo Estado do Rio Grande do Norte	51
4.2.3 Pelo Município de Natal/RN	53
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	55
REFERÊNCIAS.....	57

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 reconheceu a importância do processo administrativo, gênero de onde se destaca o Processo Administrativo Tributário, como meio alternativo de solução dos litígios que resultam da relação Estado/Sociedade – e, em particular, da relação Fisco/Contribuinte – ao estender também aos litigantes em processo administrativo as garantias fundamentais ao contraditório e à ampla defesa.

Previu também o vigente texto constitucional, ao tratar das competências dos entes federativos para legislar sobre as matérias procedimentais e processuais, que cabe: à União – privativamente – legislar sobre direito processual; à União, aos Estados e ao Distrito Federal – de forma concorrente e suplementar – legislar sobre procedimentos em matéria processual; e aos Municípios – nos assuntos de interesse local e quando cabível – suplementar as legislações federal e estadual.

Como a União ainda não exerceu sua competência privativa para legislar especificamente sobre direito processual administrativo-tributário, nem sua competência legislativa concorrente para estabelecer regras gerais procedimentais em matéria processual tributária, os demais entes da federação, no exercício das respectivas competências legislativas (concorrentes e suplementares), vêm estabelecendo seus próprios regimes jurídicos relativos ao Processo Administrativo Tributário.

Com a instituição do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, foram estabelecidas normas gerais – de abrangência nacional – relativas à apuração e ao recolhimento de impostos e contribuições a cargo dos entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), por meio de um regime único de arrecadação, e, no tocante ao contencioso administrativo relativo ao Simples Nacional, a citada lei determinou (art. 39) que fossem “observados os dispositivos legais atinentes aos processos administrativos fiscais” do próprio ente responsável pela sua condução.

Diante desse quadro de inexistência de um sistema processual administrativo-tributário de abrangência nacional e da conseqüente existência, em

cada ente federativo, de normas locais dispendo sobre o Processo Administrativo Tributário, abre-se a real possibilidade de ocorrerem – na condução do contencioso administrativo relativo ao Simples Nacional dentro de um mesmo município – diferentes tratamentos legais para um mesmo fato jurídico motivador.

O objetivo deste trabalho é estudar a legislação relativa ao Processo Administrativo Tributário dos entes federativos que podem atuar como parte no contencioso administrativo instaurado no âmbito do Estado do Rio Grande do Norte em decorrência de eventos relativos ao Simples Nacional, para verificar se estão sendo atendidos os princípios constitucionais processuais da legalidade e do devido processo legal (com as garantias da ampla defesa e do contraditório dele decorrentes) e o comando constitucional (art. 179) de dispensar tratamento jurídico diferenciado e favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte, e também para verificar se existem diferenças relevantes entre os ritos processuais estabelecidos nas diversas legislações.

Para a pesquisa e o estudo da legislação dos entes federativos serão utilizadas as respectivas páginas oficiais existentes na Internet.

Inicialmente, no capítulo 2, apresenta-se o Processo Administrativo Tributário brasileiro, seus princípios norteadores, a competência legislativa e as legislações de regência utilizadas pelos entes federativos, incluindo a legislação de todos os Estados brasileiros e a do Distrito Federal.

No capítulo 3 introduz-se o regime do Simples Nacional, onde são apresentados os aspectos históricos da sua instituição e suas principais características.

Por fim, no capítulo 4, apresentam-se os dispositivos da lei instituidora do Simples Nacional que tratam do processo administrativo e discorre-se sobre as legislações que estão sendo efetivamente adotadas pelos entes federativos na condução do processo administrativo relativo ao Simples Nacional no âmbito do Estado do Rio Grande do Norte, oportunidade em que serão destacadas as eventuais diferenças porventura existentes entre os tratamentos legais adotados e a situação destes com relação aos princípios norteadores do Processo Administrativo Tributário e à previsão constitucional de dispensar tratamento jurídico diferenciado e favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte.

2 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NO BRASIL

2.1 ASPECTOS HISTÓRICOS

A sistematização da chamada “justiça administrativa” no Brasil, que já era reclamada pelos administrativistas desde a década de 30 (NOHARA, 2009, p. 18), somente ocorreu no final da década de 90, com a edição da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (que “Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal”), a qual foi precedida por duas leis estaduais, a Lei Complementar nº 33, de 26 de dezembro de 1996 (“Código de Organização e de Procedimento da Administração Pública do Estado de Sergipe”) e a Lei nº 10.177, de 30 de dezembro de 1998 (que “Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública” do Estado de São Paulo).

Com relação à questão específica do tratamento legal dado à solução administrativa das lides tributárias, um retrospecto histórico da introdução do Processo Administrativo Tributário¹ no Brasil encontra-se em Neder e López (2002 *apud* PAULSEN, 2009):

Desde muito tempo, registram-se referências à implantação de um processo administrativo fiscal de revisão dos atos dos órgãos incumbidos da cobrança de tributos. Em 1761, foi criado o Conselho da Fazenda, por deliberação do, então, Marquês de Pombal, contendo características de jurisdição contenciosa. Em 1831, por meio de lei, foi suprimida esta exceção à atuação do poder judiciário, inaugurando uma tradição que chegaria até a Carta Magna de 1946. Apenas com o advento da Constituição de 1967 e com a redação dada pelas Emendas Constitucionais de nº 1/1969 e 7/1977, é que a possibilidade de implantação de contencioso administrativo voltou a ser tratada a nível constitucional. A Constituição Federal de 1967 (com as alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 7/1977) previa o contencioso administrativo. Escreve Antônio da Silva Cabral que a origem do Decreto nº 70.235/72 prende-se ao período que antecedeu à Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, que, na verdade, não foi uma emenda e sim nova Constituição outorgada pelo poder militar. A junta militar, com base em Ato Institucional, editou o Decreto-Lei nº 822, de 5 de setembro de 1969, cujo artigo 2º delegou competência legislativa ao Poder Executivo para regular o processo administrativo fiscal. O Decreto nº 70.235/72 foi editado especificamente para esse fim.

¹ Neste trabalho optou-se pela expressão “Processo Administrativo Tributário”, que parece ser a tecnicamente mais correta (uma vez que o ramo do direito ao qual está vinculada chama-se Direito Tributário e não Direito “Fiscal”); no entanto, é comum encontrar-se nos textos doutrinários, legislativos e jurisprudenciais o uso da expressão sinônima “Processo Administrativo Fiscal”.

2.2 PROCEDIMENTO E PROCESSO ADMINISTRATIVO

Não é raro perceber em alguns textos doutrinários – principalmente naqueles publicados antes da promulgação da vigente Constituição Federal (ROCHA, 2010, p. 31) – a preocupação dos autores em deixar claro que o termo “processo” só deve ser utilizado no âmbito do Poder Judiciário e que no âmbito administrativo o termo adequado seria “procedimento”, de modo que, para esses doutrinadores, a expressão correta para designar o meio pelo qual a Administração Pública exerce sua função jurisdicional² seria “procedimento administrativo” e não “processo administrativo”.

A Constituição Federal de 1988 veio por fim a essa polêmica terminológica ao reconhecer a importância do processo administrativo, gênero ao qual pertence o Processo Administrativo Tributário, como meio alternativo de solução dos litígios que resultam da relação Estado/Sociedade – e, em particular, da relação Fisco/Contribuinte –, ao estender também aos litigantes em processo administrativo as garantias fundamentais ao contraditório e à ampla defesa, nos termos do inciso LV do artigo 5º: “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”. (grifo nosso)

Outro importante exemplo do reconhecimento constitucional da existência do processo no âmbito administrativo e da sua equiparação ao processo judicial encontra-se no inciso LXXVIII do art 5º, incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004: “a todos, no **âmbito judicial e administrativo**, são assegurados a **razoável duração do processo** e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”. (grifos nossos)

² Segundo Meireles (1990, p. 559), é errada a “idéia de que *decisão jurisdicional* ou *ato de jurisdição* é privativo do Judiciário. Não é assim. Todos os órgãos e Poderes têm e exercem *jurisdição*, nos limites de sua competência institucional, quando aplicam o Direito e decidem controvérsia sujeita à sua apreciação. Privativa do Judiciário é somente a *decisão judicial*, que faz coisa julgada em sentido formal e material, *erga omnes*. Mas a *decisão judicial* é espécie do gênero *jurisdicional*, que abrange toda decisão de controvérsia no âmbito judiciário ou administrativo”. (grifos do autor)

2.3 PRINCÍPIOS NORTEADORES

Para efeito didático, os mais importantes princípios norteadores do Processo Administrativo Tributário serão apresentados subdivididos em dois grupos: no primeiro ficarão os princípios gerais, de raiz constitucional e aplicáveis a todos os ramos do direito processual; o segundo grupo conterà os princípios específicos, decorrentes dos textos doutrinários, jurisprudenciais e legais, e aplicáveis ao procedimento e ao processo administrativo.

2.3.1 Princípios gerais

Os mais importantes princípios processuais encontram-se na Constituição Federal de 1988, a ponto de a doutrina (RIBAS, 2008, p. 33) já trabalhar com o chamado “direito constitucional processual”, formado pelas normas constitucionais “que reúnem princípios que se consubstanciam na forma e instrumentos de garantia ou proteção dos demais direitos, traçando o perfil constitucional da jurisdição”, seja ela judicial ou administrativa.

São os seguintes os princípios constitucionais aplicáveis de forma geral aos vários ramos do direito processual, entre os quais se encontra o direito processual administrativo-tributário:

*** Princípio da Igualdade**

Também conhecido como Princípio da Isonomia, é considerado o maior princípio do Estado Democrático de Direito e consiste, em síntese, em dar tratamento desigual aos desiguais.

Citado de forma expressa no caput do art. 5º da vigente Constituição Federal, onde aparece como um direito fundamental e inviolável garantido a todos, a aplicação desse princípio no Processo Administrativo Tributário ocorre, por exemplo, na atuação imparcial das autoridades julgadoras e ao se garantir a ciência ao contribuinte de todas as decisões lavradas no processo, de modo a lhe permitir o pleno exercício do direito ao contraditório.

* Princípio da Legalidade

É outro dos princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito e encontra-se expresso, de forma genérica, no art. 5º, II, da vigente Constituição Federal: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Apesar de o Princípio da Legalidade, na forma como consta no art. 5º, II, significar que todos (os cidadãos e o Estado) podem fazer tudo aquilo que a lei não proíbe, a Administração Pública – por força do disposto no caput do art. 37 da Constituição – deve obedecer ao princípio da estrita legalidade, o que significa que ela só pode fazer o que for permitido por lei, ou seja, deve atuar “conforme a lei e o Direito”, nos termos do inciso I do parágrafo único do art. 2º da Lei nº 9.784/99, que estabelece normas básicas sobre o processo administrativo federal.

Aplicando o Princípio da Legalidade ao processo administrativo, verifica-se que a vigente Constituição Federal reservou à **lei federal** (art. 24, XI e §§ 3º e 4º) o estabelecimento de normas gerais sobre procedimentos em matéria processual e, enquanto inexistir lei federal sobre normas gerais, autorizou que essa lacuna legal fosse suprida por **lei estadual** (art. 24, § 4º), de onde se pode concluir ser **constitucionalmente inadmissível que um decreto, uma resolução ou qualquer instrumento infralegal possa dispor sobre normas gerais em matéria de Processo Administrativo Tributário.** (grifos nossos)

* Princípio do Devido Processo Legal

O Princípio do Devido Processo Legal aplicado ao processo administrativo decorre da interpretação conjunta dos incisos LIV e LV do art 5º da Constituição Federal de 1988:

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Em suma, o Princípio do Devido Processo Legal compreende dois aspectos essenciais, segundo Gordillo (apud BOTTALO, 2009, p. 40), “o direito de ser ouvido e o direito de oferecer e produzir provas”, garantidos nos princípios do Contraditório e da Ampla Defesa.

*** Princípio do Contraditório**

Decorrente do Princípio do Devido Processo Legal e previsto no inciso LV do art. 5º, esse princípio garante às partes o direito de conhecer as informações produzidas no processo (judicial ou administrativo) e de se manifestar sobre as mesmas.

*** Princípio da Ampla Defesa**

Também decorrente do Princípio do Devido Processo Legal e previsto no mesmo inciso LV do art. 5º da Constituição, é o Princípio da Ampla Defesa – intimamente ligado ao Princípio do Contraditório, podendo ser considerado um de seus elementos – que assegura às partes o direito de produzir e oferecer provas utilizando os meios e recursos cabíveis e de que disponham para se defender.

*** Princípio da Razoável Duração do Processo**

Está previsto no último inciso do art 5º da Constituição Federal de 1988, o inciso LXXVIII, incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004:

LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.

Apesar da vagueza da expressão “razoável duração do processo” face aos diferentes níveis de complexidade dos processos (sejam judiciais ou administrativos), a doutrina vem entendendo (ROCHA, 2010, p. 84; MARINS, 2010, p. 177) que esse princípio não significa simplesmente o direito a um processo de tramitação rápida, mas sobretudo a um processo com duração compatível com sua complexidade e com sua finalidade.

*** Princípio da Celeridade**

O princípio constitucional da celeridade processual, previsto no inciso LXXVIII do art 5º, não se confunde com o princípio da razoável duração do processo, mas relaciona-se diretamente com este, uma vez que a garantia de um processo com rápido trâmite deve ser compatibilizada com as demais garantias processuais (duração razoável, ampla defesa, etc), de modo a não colocar em risco a segurança jurídica que o processo deve também proporcionar.

2.3.2 Princípios específicos

Os demais princípios do procedimento e do processo administrativo, cuja lista varia de autor para autor, decorrem da doutrina, da jurisprudência e dos textos normativos, e, para efeito didático, serão apresentados subdivididos em três subgrupos: princípios comuns ao procedimento e ao processo administrativo, princípios do procedimento administrativo tributário e princípios do Processo Administrativo Tributário.

2.3.2.1 Princípios comuns ao procedimento e ao processo administrativo

*** Princípio da Legalidade Objetiva**

Reforça o caráter objetivo e impessoal que deve sempre pautar toda atividade procedimental e processual da Administração Pública, dado seu vínculo estrito com a lei.

*** Princípio da Oficialidade**

Estabelece para a Administração a obrigatoriedade de dar impulso de ofício ao procedimento e ao processo, independentemente da provocação dos interessados.

*** Princípio da Verdade Material**

Também conhecido como princípio da verdade real (MEDAUAR, 2007, 170) ou princípio da liberdade na prova (MEIRELES, 1998, p. 562), significa que a Administração (no exercício do princípio da oficialidade) não precisa ficar restrita às provas trazidas aos autos pelos interessados para decidir o processo, tendo ela mesma – na busca da verdade real – o direito e o dever de produzir e juntar ao processo as provas que entender necessárias.

*** Princípio do Formalismo Moderado**

Também denominado pela doutrina de princípio do informalismo a favor do administrado (MARINS, 2010, p. 164) e de princípio do formalismo finalístico (ROCHA, 2010, p. 101), consiste, conforme estabelecem os incisos VIII e IX do parágrafo único do art. 2º e o inciso I do art. 3º da Lei nº 9.784/99, no dever da

Administração de observar “formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados”, de adotar “formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados”, e de “facilitar [para o administrado] o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações”.

*** Princípio da Cientificação**

Estabelece para o administrado (MARINS, 2010, p. 163) “o direito de ser comunicado formalmente sempre que houver qualquer atividade administrativa que se refira à sua esfera de interesse jurídico”.

2.3.2.2 Princípios do procedimento administrativo tributário

*** Princípio da Inquisitorialidade**

O parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional estabelece que “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”, o que significa que a autoridade fiscal – a quem compete privativamente os procedimentos relativos à constituição do crédito tributário pelo lançamento, nos termos do caput do citado art. 142 – tem o dever de fiscalizar (em nome do princípio da indisponibilidade do interesse público) e que, para tanto, deve dispor de poder de investigação.

Note-se que o princípio da inquisitorialidade fica em plano inferior para a Administração a partir do momento em que se instaura o contencioso administrativo-tributário, quando entram em cena os princípios norteadores do Processo Administrativo Tributário, principalmente os que garantem ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa.

*** Princípio da Fundamentação**

Corolário do princípio da legalidade objetiva e também conhecido como princípio da motivação (ROCHA, 2010, p. 106), exige como condição de validade dos atos administrativos – em especial aqueles relativos ao procedimento de lançamento tributário, dada a vinculação legal a que está sujeita a Administração Tributária, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional – que sejam clara e expressamente indicadas todas as razões de direito e de fato que serviram de fundamento para a execução dos mesmos.

2.3.2.3 Princípios do Processo Administrativo Tributário

Os mais importantes princípios norteadores do Processo Administrativo Tributário estão previstos no artigo 5º do vigente texto da Constituição Federal e foram apresentados no item 2.3.1: devido processo legal (inc. LIV), contraditório e ampla defesa (inc. LV), razoável duração do processo e celeridade (inc. LXXVIII).

Completando o rol desses princípios, merecem destaque os princípios processuais do duplo grau de cognição e do julgador competente.

*** Princípio do Duplo Grau de Cognição**

O princípio processual do duplo grau de cognição prevê a existência do chamado recurso hierárquico, por meio do qual a decisão inicial proferida em um processo (judicial ou administrativo) é submetida a um órgão julgador de nível hierárquico superior, com competência para revisá-la.

Apesar de não estar expressamente previsto na vigente Constituição Federal, o mesmo decorre do princípio processual constitucional da ampla defesa previsto no inciso LV do art. 5º, em razão do termo “recursos” que ali foi empregado (“... ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”).

Por sua vez e no mesmo sentido do texto constitucional, o Código Tributário Nacional, no inciso III do art. 151, prevê a aplicação do duplo grau de conhecimento ao Processo Administrativo Tributário, quando estabelece como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário “as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo”, **o que significa que todos os entes federativos devem prever o duplo grau de conhecimento nas leis que regulam os respectivos processos administrativos tributários, dada a condição atribuída ao Código Tributário Nacional de lei nacional instituidora de normas gerais.** (grifo nosso)

*** Princípio do Julgador Competente**

Expressa o direito a uma estrutura de julgamento com competência e composição previamente definidas em lei, e decorre do disposto nos incisos XXXVII (“não haverá juízo ou tribunal de exceção”) e LIII (“ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente”) do art. 5º da Constituição Federal de 1988.

2.4 COMPETÊNCIA LEGISLATIVA

A vigente Constituição Federal, ao tratar das competências dos entes federativos para legislar sobre as matérias processuais e procedimentais, estabeleceu que cabe: à União – privativamente – legislar sobre direito processual (art. 22, I); à União, aos Estados e ao Distrito Federal – de forma concorrente e suplementar – legislar sobre procedimentos em matéria processual (art. 24, XI); e aos Municípios – nos assuntos de interesse local e quando cabível – suplementar a legislação federal e a estadual (art. 30, I e II).

Entendendo o direito processual administrativo-tributário como uma das espécies do direito processual tributário e esse com características próprias que o distinguem do direito processual civil e do direito processual penal, caberia à União legislar privativamente (cf. art. 22, I) sobre o direito processual tributário (administrativo e judicial), conforme posição defendida por Marins (2010, p. 111), promovendo “a existência de um sistema processual tributário nacional, de modo a que as garantias processuais [constitucionais] concernentes ao devido processo legal (especialmente a garantia da ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes) recebam aplicação uniforme em todo o território nacional”.

Ainda sobre a competência constitucional privativa da União para legislar sobre direito processual, esclareça-se que a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada de Código Tributário Nacional – CTN, não cumpre objetivamente esse papel de lei nacional sobre direito processual administrativo-tributário, pois praticamente não trata de normas processuais tributárias, apesar de dispor sobre a impugnação do sujeito passivo como meio de alterar o lançamento tributário regularmente notificado (art. 145, I) e de suspender a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, III) e de reforçar a garantia processual constitucional do duplo grau de conhecimento (art. 151, III: “as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo”), a qual deve ser obrigatoriamente obedecida por todos os entes federativos.

Na verdade, o CTN foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como lei complementar (em razão da matéria) vinculante de todos os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), por força do disposto no art. 146, III, “b” (“cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de

legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”).

No exercício da competência concorrente para legislar sobre procedimentos em matéria processual (art. 24, XI), a União está limitada à edição de lei (ordinária) de abrangência nacional estabelecendo normas gerais (art. 24, §1º), mas sem excluir a competência suplementar dos Estados (art. 24, §2º). Na ausência de lei federal sobre normas gerais, os Estados (e o Distrito Federal) poderão exercer competência plena para editar leis estaduais (ou lei distrital) que atendam às suas peculiaridades nessa matéria (art. 24, §3º), as quais terão a eficácia suspensa em caso de superveniência de lei federal sobre normas gerais, no que lhes for contrária (art. 24, §4º).

Note-se que os procedimentos em matéria processual tributária, que se inserem no âmbito da competência legislativa concorrente entre União, Estados e Distrito Federal (art. 24, XI), dizem respeito à forma e à estrutura por meio das quais serão exercidas as garantias constitucionais processuais, não se confundindo com a matéria de direito processual tributário, cujo regramento (como já visto neste item) está na esfera da competência privativa da União (art. 22, I), nem com o procedimento de lançamento tributário, cuja disciplina está a cargo do CTN (arts. 142 a 150), lei (complementar) instituidora de normas gerais sobre legislação tributária de abrangência nacional que atende à previsão constitucional contida art. 146, III, “b”.

Quanto aos Municípios, por não possuírem competência legislativa concorrente ou complementar para disciplinar os procedimentos em matéria processual, como permite concluir a interpretação conjugada dos incisos I e II do art. 30 da Constituição Federal de 1988, cabe apenas suplementar a legislação federal e a estadual no que for do seu interesse, mas sempre obedecendo ao regime estabelecido em âmbito estadual, que por sua vez deve obedecer às normas gerais de âmbito nacional.

Nunca é demais lembrar e ressaltar que toda a legislação brasileira (federal, estadual, distrital e municipal) relativa ao Processo Administrativo Tributário deve obedecer aos princípios constitucionais processuais da legalidade, da igualdade e do devido processo legal (com as garantias da ampla defesa e do contraditório dele decorrentes).

2.5 LEGISLAÇÃO FEDERAL

O procedimento e o Processo Administrativo Tributário no âmbito da Administração Pública Federal encontram-se disciplinados no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (processo de consulta à legislação tributária), e, subsidiariamente, na Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada de Código Tributário Nacional - CTN. Há também normas dispendo sobre prazos processuais na Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007 e no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recurso Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 256, de 22 de junho de 2009.

O Decreto nº 70.235/72, que “rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal”, é um ato normativo editado pelo Poder Executivo federal, mas que foi recepcionado, em razão da matéria, como lei ordinária federal pela Constituição de 1988 (por força do disposto no inciso I do art. 22), e cuida tanto do procedimento de lançamento (“determinação e exigência dos créditos tributários”) como do processo de controle da legalidade desse procedimento (o Processo Administrativo Tributário propriamente dito).

Da análise do rito processual estabelecido no Decreto nº 70.235/72, na Lei nº 9.784/99 e na legislação federal acima citada, destacam-se como mais importantes – à luz dos princípios procedimentais e processuais – os seguintes pontos:

– Abrangência: conforme disposto em seu art. 1º, o Decreto nº 70.235/72 “rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal”. Com relação ao processo de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal, como será visto mais adiante, seu rito está complementado pelo disposto nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430/96, que introduziram modificações no rito processual previsto no Decreto nº 70.235/72.

A Lei nº 9.784/99, que “regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal”, estabelece em seu art. 69 que “os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei”. No entanto, em razão do conteúdo

principiológico, dos critérios processuais gerais e dos direitos e deveres dos administrados contidos na Lei nº 9.784/99, a amplitude da sua aplicabilidade ao Processo Administrativo Tributário federal tem sido cada vez maior, como reconhece Rocha (2010, p. 292) ao afirmar que “salvo os dispositivos de índole estritamente procedimental, todas as normas veiculadas pela Lei nº 9.784/99 são aplicáveis ao processo administrativo fiscal federal” e ao mostrar as recentes utilizações dos seus dispositivos em acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF/MF) e do Superior Tribunal de Justiça – STJ.

– Princípios norteadores: considerando que o texto do Decreto nº 70.235/72 não traz de forma explícita os princípios norteadores do Processo Administrativo Tributário federal, essa lacuna é preenchida pela Lei nº 9.784/99, que assegura a observância, dentre outros, dos seguintes princípios processuais e procedimentais: da legalidade, da motivação, da ampla defesa e do contraditório (art. 2º, caput), do formalismo moderado, da gratuidade, da oficialidade (art. 2º, parágrafo único, VIII, IX, XI e XII), da busca da verdade material (art. 27) e do duplo grau de cognição (arts. 17 e 57).

– Prazos: para os contribuintes, o Decreto nº 70.235/72 estabelece o prazo próprio (preclusivo) de 30 (trinta) dias – a contar da data da ciência da intimação – para a prática dos principais atos processuais a seu cargo, ou seja, a impugnação da exigência fiscal (arts. 10, V, e 15) e o recurso voluntário da decisão de primeira instância (art. 33); e de 15 (quinze) dias, contados da ciência do acórdão, para interpor recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais (art. 37, § 2º). Há também os prazos previstos no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria MF nº 256/2009: de 15 (quinze) dias para oferecer contrarrazões ao recurso especial do Procurador da Fazenda Nacional (art. 68 do Anexo II) e de 5 (cinco) dias para interpor embargos de declaração (art. 65, II, do Anexo II).

Para a Administração Tributária (e seus servidores), o Decreto nº 70.235/72 estabelece prazos impróprios (não preclusivos) de: 8 (oito) dias, para a execução dos atos processuais por parte do servidor (art. 4º); de 30 (trinta) dias, para a execução de atos processuais solicitados por outras autoridades (art. 3º) e para a cobrança amigável, após ciência de decisão desfavorável ao contribuinte (art. 21). A Portaria MF nº 256/2009 estabelece os seguintes prazos: de 15 (quinze) dias para a interposição de recurso especial por parte do Procurador da Fazenda Nacional (art.

68 do Anexo II) e de 5 (cinco) dias para a interposição de embargos de declaração por parte de conselheiro do colegiado, do Procurador da Fazenda Nacional, dos Delegados de Julgamento (em caso de nulidade de suas decisões) e do titular da unidade da administração tributária encarregada da liquidação e execução do acórdão (art. 65, I, III, IV e V do Anexo II).

Também para a Administração Tributária federal está previsto – no art. 24 da Lei nº 11.457/2007 – o prazo máximo e obrigatório de 360 (trezentos e sessenta) dias para que seja proferida a decisão administrativa, a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

– Espécies de recursos (p/ 2ª instância): estão previstos no Decreto nº 70.235/72 os seguintes recursos: (i) *voluntário*, a cargo do contribuinte e com efeito suspensivo, da decisão de primeira instância (art. 33); (ii) *de ofício*, por parte da autoridade julgadora de primeira instância, da decisão que exonerar o contribuinte de crédito tributário em valor fixado em ato do Ministro da Fazenda ou deixar de aplicar pena de perda de mercadorias (art. 34, I e II); (iii) *especial*, de divergência, por parte do contribuinte ou do Procurador da Fazenda Nacional (art. 68 do Anexo II da Portaria MF nº 256/2009).

– Estrutura de julgamento: em primeira instância, o julgamento compete “às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal” (art. 25, I, do Decreto nº 70.235/72); e, em segunda instância, “ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), 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” (art. 25, II, do Decreto nº 70.235/72).

– Processo de consulta: seu rito está disciplinado nos artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235/72, com as modificações introduzidas pelos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430/96, com previsão de solução em instância única (art. 48 da Lei nº 9.430/96) – não cabendo recurso ou pedido de reconsideração da solução da consulta ou do despacho que declarar sua ineficácia (§ 3º do art. 48 da Lei nº 9.430/96) – e previsão de recurso especial de divergência, sem efeito suspensivo, no prazo de trinta dias, contados da ciência da solução (§§ 5º e 6º do art. 48 da Lei nº 9.430/96).

2.6 LEGISLAÇÃO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE

O Processo Administrativo Tributário no Estado do Rio Grande do Norte encontra-se disciplinado no Decreto nº 13.796, de 16 de fevereiro de 1998, sob a denominação de “REGULAMENTO DE PROCEDIMENTOS E DE PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO (RPAT)”, tendo sua matriz legal nos artigos 57 e 72 (caput) da Lei Estadual nº 6.968, de 30 de dezembro de 1996, que dispõe sobre o ICMS e dá outras providências:

Art. 57. A apuração das infrações à legislação tributária e a aplicação das respectivas multas são procedidas através de processo fiscal administrativo, conforme dispuser a legislação. (grifo nosso)

Art. 72. Esta Lei será regulamentada no prazo de até noventa dias, a partir de sua publicação, período em que continuará vigorando o Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto n.º 11.484, de 23 de outubro de 1992, com suas alterações posteriores, no que não conflitar com a nova legislação.
[...]

Da análise do rito processual estabelecido pelo Decreto nº 13.796/98, o qual guarda muita semelhança com o rito federal estabelecido pelo Decreto nº 70.235/72 (recepção, em razão da matéria, como lei ordinária federal pela Constituição de 1988 e, portanto, só alterável por lei), destacam-se como mais importantes – à luz dos princípios procedimentais e processuais – os seguintes pontos:

– Abrangência: o Decreto “abrange os procedimentos e os processos administrativos tributários de impugnação de lançamento de crédito tributário e de consulta, de restituição de indébito, de conversão do depósito em renda, de representação, de parcelamento de créditos tributários e de reconhecimento de benefícios fiscais do Estado” (art. 1º) e estabelece que o “processo administrativo tributário tem por objetivos a solução de litígios de natureza tributária na esfera administrativa e a tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos” (art. 56).

– Princípios norteadores: os princípios constitucionais da igualdade (art. 61) e do contraditório e da ampla defesa (arts. 58 e 61), bem como aos princípios da celeridade (arts. 6º; 16, §1º; 19, §1º; 61, §1º; 25; 26; 68; 72; 73; 97; 104; 111; 137; 148; 150), da simplicidade (arts.: 2º; 21; 22; 61, §1º; 65), da economia processual (arts. 61, §1º; 95, §4º), da gratuidade (art. 62), da busca da verdade material (art. 63) e do duplo grau de cognição (arts. 57, IV; 115; 120).

– Prazos: para os contribuintes, o prazo próprio (preclusivo) de 30 (trinta) dias – a contar da data da ciência da intimação – para a prática dos principais atos processuais a seu cargo, ou seja, a impugnação da exigência fiscal (art. 83) e o recurso voluntário da decisão de primeira instância (art. 115); para a administração tributária (e seus servidores), são estabelecidos prazos impróprios (não preclusivos) de 5 (cinco) dias (art. 25: para a execução de atos de natureza não-decisória e sem prazo específico expressamente estabelecido), de 30 (trinta) dias (art. 30: para a execução de atos processuais solicitados por outras autoridades; art. 104, I: para a cobrança, após ciência de decisão desfavorável ao contribuinte), de 180 (cento e oitenta) dias (art. 111: prazo máximo para julgamento do processo, contado da sua entrada no órgão de julgamento e descontados os prazos de diligências e perícias).

– Espécies de recursos (p/ 2ª instância): estão previstos no Decreto os seguintes recursos: (i) *voluntário*, a cargo do contribuinte e com efeitos devolutivo e suspensivo, da decisão de primeira instância (art. 115); (ii) *de ofício*, pela autoridade julgadora de primeira instância (art. 114).

– Estrutura de julgamento: em primeira instância, compete (art. 109) a “auditor fiscal, membro da Coordenadoria de Julgamento de Processos Fiscais” ou à “autoridade preparadora quando não configurado, por qualquer motivo, o contencioso”; e, em segunda instância, ao Conselho de Recursos Fiscais (art. 120).

– Processo de consulta: seu rito está disciplinado nos arts. 134 a 155 do Decreto, no capítulo dedicado aos procedimentos especiais, merecendo destaque os seguintes pontos:

- - a consulta será solucionada em instância única pelo órgão julgador de primeira instância e no prazo 20 (vinte) dias (art. 148), não cabendo pedido de reconsideração (art. 138);

- - da solução que diverja de outra que verse sobre a mesma matéria, cabe recurso de divergência ao Secretário de Estado da Tributação (art. 148, § 1º);

- - da solução que “seja favorável, no todo ou em parte, ao consulente”, cabe recurso de ofício, com efeito suspensivo, ao Secretário de Estado da Tributação (art. 148, § 3º).

2.7 LEGISLAÇÃO DOS DEMAIS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL

Com a intenção de dar uma visão completa da legislação que rege atualmente o Processo Administrativo Tributário nos demais Estados brasileiros e no Distrito Federal foi realizada uma pesquisa nos arquivos de legislação contidos nas páginas oficiais desses entes na Internet, cujo resultado é apresentado a seguir (com as necessárias ressalvas para os riscos que esse tipo de pesquisa impõe – mesmo nas páginas oficiais –, como, por exemplo, a desatualização das informações e a dificuldade de acesso aos textos originais publicados nos diários oficiais):

* Acre

– Legislação: Lei Complementar Estadual nº 07, de 30 de dezembro de 1982, que institui o Código Tributário do Estado do Acre e que trata do “Processo Tributário-Administrativo (PTA)” nos artigos 157 a 213;

– Abrangência: o Processo Contencioso Tributário (arts. 168 a 194) e os Processos Especiais (de Consulta, de Restituição, de Parcelamento e de Regime Especial de Tributação);

– Princípios norteadores: princípios do contraditório e da ampla defesa (arts. 181, 183 e 188), da celeridade (arts. 184 e 192), da simplicidade e da economia processual (arts. 167, 170 e 180, §1º), e do duplo grau de cognição (arts. 180 e 191);

– Prazos: para o contribuinte, de 30 (trinta) dias – a contar da data da ciência da intimação – para a impugnação (defesa/reclamação) da exigência fiscal (art. 180) e o recurso voluntário da decisão de primeira instância (art. 191);

– Espécies de recursos (p/ 2ª instância): (i) *voluntário*, a cargo do contribuinte e com efeito suspensivo, contra decisão que lhe seja parcial ou totalmente desfavorável (art. 191); (ii) *de ofício*, por parte do julgador de primeira instância e com efeito suspensivo, no caso de decisão parcial ou totalmente desfavorável à Fazenda Estadual (art. 193);

– Estrutura de julgamento: (i) em primeira instância, cabe ao Diretor de Administração Tributária (art. 187); (ii) em segunda instância, cabe ao Conselho de Contribuintes do Estado (arts. 192 e 193);

– Processo de consulta: seu rito está disciplinado nos artigos 195 a 199 da Lei, sem previsão de recurso ou pedido de reconsideração.

* **Alagoas**

– Legislação: Lei Estadual nº 6.771, de 16 de novembro de 2006, que dispõe sobre o “Processo Administrativo Tributário - PAT” e, subsidiariamente, Lei Estadual nº 6.161, de 26 de junho de 2000 (processos administrativos de forma geral);

– Abrangência: a Lei nº 6.771/2006 (art. 1º) “disciplina o contencioso ou não, proveniente de lançamento de crédito tributário, de consulta, de restituição de indébito, de reconhecimento de benefícios fiscais, de homologação de pagamento de crédito tributário, de depósito administrativo, de restauração e reconstituição de autos, de fornecimento de certidões relativas a tributos estaduais, de denúncia espontânea e de regime especial”;

– Princípios norteadores: “princípios da oficialidade, da legalidade, da verdade material, da ampla defesa e do contraditório, sem prejuízo de outros princípios de direito” (art. 2º) e do duplo grau de cognição (art. 28);

– Prazos: do contribuinte (art. 23) – a contar da data da ciência da intimação –, para impugnação do lançamento, de 15 (quinze) dias (procedimento especial) ou 30 (trinta) dias (demais casos); e de 15 (quinze) dias para recurso ordinário da decisão de primeira instância (art. 45);

– Espécies de recursos (p/ 2ª instância): (i) *ordinário*, a cargo do contribuinte, contra decisão que lhe seja parcial ou totalmente desfavorável (art. 46); (ii) *especial*, por parte do contribuinte, do autuante, do Procurador da Fazenda Estadual ou do Representante Fiscal, ao pleno do órgão julgador de segunda instância (art. 47); (iii) *reexame necessário*, no caso de decisões de primeira ou segunda instâncias contrárias à Fazenda Estadual (art. 48);

– Estrutura de julgamento: compete (art. 28), em primeira instância, à Coordenadoria de Julgamento - CJ; e, em segunda instância, ao Conselho Tributário do Estado - CTE;

– Processo de consulta: seu rito está disciplinado nos artigos 56 a 61 da Lei nº 6.771/2006, com previsão de instância única (art. 60) e recurso de divergência (art. 61).

* **Amapá**

– **Legislação:** Lei Estadual nº 400, de 22 de novembro de 1997, que deu nova redação ao Código Tributário do Estado do Amapá (Lei Estadual nº 194, de 29 de dezembro de 1994) e que trata do “Processo Administrativo Fiscal” nos artigos 173 a 242;

– **Abrangência:** processos de determinação e exigência dos créditos tributários e o de consulta sobre a aplicação de Legislação Tributária (art. 173);

– **Princípios norteadores:** princípios do contraditório e da ampla defesa (arts. 173 e 236), da celeridade (arts. 175 e 176), da simplicidade e da economia processual (arts. 174 e 237), e do duplo grau de cognição (arts.: 197, 205 e 234);

– **Prazos:** para o contribuinte, de 30 (trinta) dias – a contar da data da ciência da intimação – para a impugnação da exigência fiscal (art. 187) e o recurso voluntário da decisão de primeira instância (art. 205);

– **Espécies de recursos (p/ 2ª instância):** (i) *voluntário*, a cargo do contribuinte e com efeito suspensivo, contra decisão que lhe seja parcial ou totalmente desfavorável (art. 205); (ii) *de ofício*, por parte do julgador de primeira instância e com efeito suspensivo (art. 206);

– **Estrutura de julgamento:** compete (art. 197), em primeira instância, à Junta de Julgamento de Processo Administrativo Fiscal - JUPAF; e, em segunda instância, ao Conselho Estadual de Recursos Fiscais - CERF;

– **Processo de consulta:** seu rito está disciplinado nos artigos 224 a 235 da Lei, prevendo solução em instância dupla e com efeito suspensivo (art. 234).

* **Amazonas**

– **Legislação:** Lei Complementar Estadual nº 19, de 29 de dezembro de 1997, que institui o Código Tributário do Estado do Amazonas e que trata do “Processo Tributário-Administrativo (PTA)” nos artigos 206 a 281, com previsão de aplicação supletiva das “normas sobre Processo Administrativo Fiscal da União e as da Legislação Processual Civil e Penal” (art. 280); e, subsidiariamente, Lei Estadual nº 2.794, de 06 de maio de 2003 (processos administrativos de forma geral);

– **Abrangência:** os processos de contencioso tributário e os de restituição, de consulta, de confissão de dívida e de pedido de regime especial (arts. 207 e 208);

- Princípios norteadores: princípios do contraditório e da ampla defesa (art. 209), da celeridade (arts. 215 e 217), da simplicidade e da economia processual (art. 210), e do duplo grau de cognição (art. 208);
- Prazos: para os contribuintes, a contar da data da ciência da intimação, de 30 (trinta) dias para a impugnação (art. 243) e de 20 (vinte) dias para o recurso voluntário da decisão de primeira instância (art. 256);
- Espécies de recursos (p/ 2ª instância): (i) *voluntário*, a cargo do contribuinte e com efeito suspensivo, contra decisão que lhe seja contrária (art. 255); (ii) *de ofício*, por parte do julgador de primeira instância e com efeito suspensivo e devolutivo, no caso de decisão parcial ou totalmente desfavorável à Fazenda Estadual (art. 258);
- Estrutura de julgamento: compete, em primeira instância, ao Auditor Tributário (art. 223); e, em segunda instância, ao Conselho Recursos Fiscais – CRF (art. 229);
- Processo de consulta: seu rito está disciplinado nos artigos 272 a 276 da Lei, com previsão de instância única e sem previsão de recurso ou pedido de reconsideração (art. 273).

* **Bahia**

- Legislação: Lei Complementar Estadual nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981, que institui o Código Tributário do Estado da Bahia e que trata do “Processo Administrativo Fiscal” nos artigos 122 a 162;
- Abrangência: os processos de contencioso tributário (arts. 123 a 155), de consulta (arts. 156 a 158) e de restituição (art. 161);
- Princípios norteadores: princípios do contraditório e da ampla defesa (arts. 123 e 143), da celeridade (art. 137) e do duplo grau de cognição (arts. 143 e 146);
- Prazos: para os contribuintes, a contar da data da ciência da intimação, de 30 (trinta) dias para a impugnação (art. 132) e de 10 (dez) dias para o recurso voluntário da decisão de primeira instância (art. 143, §1º, II);
- Espécies de recursos (p/ 2ª instância): (i) *voluntário*, a cargo do contribuinte e com efeito suspensivo, contra decisão que lhe seja contrária (art. 146, I, “b”); (ii) *de ofício*, pelo julgador de primeira instância e com efeito suspensivo, no caso de decisão desfavorável à Fazenda Estadual (arts. 145 e 146, I, “a”);

- Estrutura de julgamento: compete, em primeira instância, às Juntas de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF (art. 144 e art. 147, I); e, em segunda instância, às Câmaras de Julgamento do CONSEF (art. 147, II);
- Processo de consulta: seu rito está disciplinado nos artigos 156 a 158 da Lei, sem previsão de recurso ou pedido de reconsideração.

* Ceará

- Legislação: Lei Estadual nº 12.732, de 24 de setembro de 1997, que dispõe sobre o “Contencioso Administrativo Tributário” e sobre o respectivo processo;
- Abrangência: aplica-se ao contencioso relativo à exigência do crédito tributário, à restituição e às penalidades relacionadas (art. 2º);
- Princípios norteadores: princípios do contraditório e da ampla defesa (arts. 33, 34 e 50) e do duplo grau de cognição (art. 39);
- Prazos: do contribuinte (art. 27) – a contar da data da ciência da intimação –, para impugnação (defesa) ou recurso voluntário, de 10 (dez) dias (procedimento sumário) ou 20 (vinte) dias (procedimento ordinário);
- Espécies de recursos (p/ 2ª instância): (i) *voluntário*, a cargo do contribuinte, contra decisão que lhe seja contrária (art. 39); (ii) *de ofício*, a cargo do julgador de primeira instância, de decisão contrária à Fazenda Estadual (art. 40);
- Estrutura de julgamento: compete, em primeira instância, à Célula de Julgamento de 1ª Instância (arts. 18 e 19); e, em segunda instância, ao Conselho de Recursos Tributários (art. 15);
- Processo de consulta: seu rito está disciplinado no Decreto nº 24.569/1997 (arts. 883 a 897), em atenção ao disposto no art. 128 da Lei Estadual nº 12.670/1996 (ICMS), sem previsão de recurso e com previsão de pedido de reconsideração (art. 895).

* Distrito Federal

- Legislação: Lei Distrital nº 4.567, de 09 de maio de 2011, que (art. 1º) “disciplina o Processo Administrativo Fiscal – PAF, de jurisdição contenciosa ou voluntária”;

- Abrangência: aplica-se aos processos de “Jurisdição Contenciosa” (arts. 39 a 54) e de “Jurisdição Voluntária” (arts. 55 a 85: de consulta, de reconhecimento de benefício fiscal, de autorização de regime especial e de restituição);
- Princípios norteadores: “princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público, eficiência, publicidade, impessoalidade, instrumentalidade das formas, duração razoável do processo e devido processo legal” (art. 2º) e do duplo grau de cognição (art. 51);
- Prazos: para o contribuinte, de 30 (trinta) dias – a contar da data da ciência da intimação – para a impugnação da exigência fiscal (arts. 25 e 36) e o recurso voluntário da decisão de primeira instância (art. 51);
- Espécies de recursos (p/ 2ª instância): (i) *voluntário*, a cargo do contribuinte e com efeito suspensivo, contra decisão que lhe seja contrária (art. 51); (ii) *reexame necessário*, por parte do julgador de primeira instância (art. 52);
- Estrutura de julgamento: compete (art. 43), em primeira instância, ao Subsecretário da Receita Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal; e, em segunda instância, ao Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais - TARF;
- Processo de consulta: seu rito está disciplinado nos artigos 55 a 63 da Lei, prevendo solução em instância dupla e com efeito suspensivo (art. 63).

* Espírito Santo

- Legislação: Lei Estadual nº 2.964, de 30 de dezembro de 1974, que institui o “Novo Código Tributário do Estado” e que trata do “Processo Tributário Administrativo” nos artigos 176 a 201;
- Abrangência: “rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários” (art. 176);
- Princípios norteadores: princípios do contraditório e da ampla defesa (arts. 187 e 190) e do duplo grau de cognição (art. 196);
- Prazos: para os contribuintes, a contar da data da ciência da intimação, de 30 (trinta) dias para a impugnação (art. 188) e de 20 (vinte) dias para o recurso voluntário da decisão de primeira instância (art. 196);
- Espécies de recursos (p/ 2ª instância): (i) *voluntário*, a cargo do contribuinte e com efeito suspensivo (arts. 196 e 199); (ii) *de ofício*, por parte da autoridade julgadora de primeira instância (art. 195);

- Estrutura de julgamento: compete, em primeira instância, a autoridade julgadora determinada em regulamento (art. 193); e, em segunda instância, ao Conselho Estadual de Recursos Fiscais (arts. 195 e 196);
- Processo de consulta: seu rito está disciplinado nos artigos 147 a 158 da Lei, sem previsão de recurso ou pedido de reconsideração.

*** Goiás**

- Legislação: Lei Estadual nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991, que institui o “Código Tributário do Estado de Goiás” e que trata do “processo administrativo tributário” nos artigos 199 a 203 e estabelece (art. 203) que o mesmo será regulado por lei estadual específica, o que é feito atualmente pela Lei nº 16.469, de 19 de janeiro de 2009; e, subsidiariamente, Lei Estadual nº 13.800, de 18 de janeiro de 2001, que regula os processos administrativos de forma geral;
 - Abrangência: processos envolvendo o “controle da legalidade do lançamento ou a solução de dúvidas sobre a interpretação e aplicação da legislação tributária” (art. 199 da Lei nº 11.651/91); compreendendo também os processos de restituição, de revisão extraordinária de atos processuais e de exclusão de ofício de optantes do Simples Nacional (art. 3º da Lei nº 16.469/2009);
 - Princípios norteadores: princípios do contraditório, da ampla defesa, da legalidade, da igualdade, da simplicidade e da gratuidade (arts. 200 a 202 da Lei nº 11.651/91), e do duplo grau de cognição (art. 39 da Lei nº 16.469/2009);
 - Prazos: para os contribuintes, a contar da data da ciência da intimação, (art. 34 da Lei nº 16.469/2009) de 30 (trinta) dias para a impugnação e de 20 (vinte) dias para o recurso voluntário da decisão de primeira instância;
 - Espécies de recursos (p/ 2ª instância): (i) *voluntário*, a cargo do contribuinte, da sentença de primeira instância que lhe for contrária (art. 39 da Lei nº 16.469/2009); (ii) *de ofício*, por parte do Julgador de Primeira Instância e com efeito suspensivo (art. 40 da Lei nº 16.469/2009);
 - Estrutura de julgamento: compete (art. 37 da Lei nº 16.469/2009), em primeira instância, ao Julgador de Primeira Instância do Conselho Administrativo Tributário – CAT; e, em segunda instância, às Câmaras Julgadoras do CAT;
 - Processo de consulta: seu rito está disciplinado nos artigos 48 a 52 da Lei nº 16.469/2009, com previsão de instância única (art. 48).

* **Maranhão**

- **Legislação:** Lei Estadual nº 7.799, de 19 de dezembro de 2002, que dispõe sobre o “Sistema Tributário do Estado do Maranhão” e disciplina o “Processo Fiscal” nos artigos 169 a 230;
- **Abrangência:** aplica-se ao processo de contencioso relativo à exigência fiscal e ao processo de consulta;
- **Princípios norteadores:** princípios do contraditório e da ampla defesa (arts. 169 e 174) e do duplo grau de cognição (arts. 201 e 205);
- **Prazos:** para os contribuintes, a contar da data da ciência da intimação, de 30 (trinta) dias para a impugnação (art. 182) e de 20 (vinte) dias para o recurso voluntário da decisão de primeira instância (art. 201);
- **Espécies de recursos (p/ 2ª instância):** (i) *voluntário*, a cargo do contribuinte, da decisão de primeira instância (art. 201); (ii) *de ofício*, por parte do Autoridade Julgadora de Primeira Instância (art. 202);
- **Estrutura de julgamento:** compete (art. 190), em primeira instância, à Autoridade Julgadora de Primeira Instância do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais – TARF; e, em segunda instância, às Câmaras Julgadoras do TARF;
- **Processo de consulta:** seu rito está disciplinado nos artigos 215 a 225 da Lei, sem previsão de recursos ou pedido de reconsideração (arts. 223 a 225).

* **Mato Grosso**

- **Legislação:** Lei Estadual nº 8.797, de 08 de janeiro de 2008, que “dispõe sobre a regulamentação do Processo Administrativo Tributário – PAT”; Lei Estadual nº 4.547, de 27 de dezembro de 1982, que “dispõe sobre o Sistema Tributário Estadual” e sobre o “processo administrativo tributário” (arts. 121 a 123); e, subsidiariamente, Lei Estadual nº 7.692, de 1º de julho de 2002, que regula os processos administrativos de forma geral;
- **Abrangência:** processos tributários de exigência de créditos, de consulta, de parcelamento e de concessão de regimes especiais (art. 121 da Lei nº 4.547/82);
- **Princípios norteadores:** “princípios da legalidade, finalidade, impessoalidade, motivação, moralidade, interesse público, publicidade, informalidade, economia e celeridade, assegurados o contraditório e a ampla

defesa” (art. 2º da Lei nº 8.797/08) e do duplo grau de cognição (art. 219 e 223 da Lei nº 2.731/66);

– Prazos: para os contribuintes (arts. 444 e 467 do Decreto nº 2.129/86), a contar da data da ciência da intimação, de 30 (trinta) dias para a impugnação e para o recurso voluntário da decisão de primeira instância;

– Espécies de recursos (p/ 2ª instância): (i) *voluntário*, a cargo do contribuinte, da decisão de primeira instância (art. 467 do Decreto nº 2.129/86); (ii) *de ofício*, por parte da autoridade julgadora de primeira instância e com efeito suspensivo (art. 463 do Decreto nº 2.129/86);

– Estrutura de julgamento: compete, em primeira instância, à Coordenadoria de Julgamento de Contenciosos Administrativos (art. 461 do Decreto nº 2.129/86); e, em segunda instância, ao Conselho de Contribuintes do Estado (art. 471 do Decreto nº 2.129/86);

– Processo de consulta: rito disciplinado nos artigos 490 a 504 do Decreto nº 2.129/86, sem previsão de recursos ou pedido de reconsideração (art. 503).

* Mato Grosso do Sul

– Legislação: Lei Estadual nº 2.315, de 25 de outubro de 2001, que “dispõe sobre o Processo Administrativo Tributário”;

– Abrangência: regula “o processo administrativo para a solução de questões e litígios relativos à obrigação tributária e ao seu inerente crédito, às penalidades pecuniárias, aos encargos pecuniários e aos deveres jurídicos de natureza instrumental, bem como regula outras matérias correlatas” (art. 1º);

– Princípios norteadores: adota, entre outros, os princípios de “eficiência, impessoalidade, legalidade, moralidade, publicidade”, “finalidade e razoabilidade”, “celeridade, economia e simplicidade processuais”, “busca da verdade material”, “gratuidade”, “contraditório”, “ampla defesa”, “igualdade de tratamento”, “imparcialidade” (arts. 3º e 5º) e de duplo grau de cognição (arts. 79 e 150);

– Prazos: para os contribuintes (art. 27), a contar da data da ciência da intimação, de 20 (vinte) dias para a impugnação e para o recurso voluntário da decisão de primeira instância;

– Espécies de recursos (p/ 2ª instância): (i) *voluntário*, a cargo do contribuinte, da decisão de primeira instância (arts. 78 e 79); (ii) *reexame necessário*, por parte do julgador de primeira instância e com efeito suspensivo

(art.76); (iii) *especial (de divergência)*, por parte do contribuinte e em face de decisão de segunda instância (art. 94)

– Estrutura de julgamento: compete, em primeira instância, a julgador singular (art. 72, 73 e 150); e, em segunda instância ou instância especial, ao Tribunal Administrativo Tributário (arts. 85 e 150);

– Processo de consulta: seu rito está disciplinado nos artigos 136 a 149 da Lei, com previsão apenas do recurso de divergência (art. 147).

* **Minas Gerais**

– Legislação: Lei Estadual nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, que “consolida a legislação tributária do Estado de Minas Gerais” e dispõe sobre o “Processo Tributário-Administrativo – PTA” nos artigos 131 a 200; e, subsidiariamente, Lei Estadual nº 14.184, de 31 de janeiro de 2002, que regula os processos administrativos de forma geral;

– Abrangência: os processos tributários de exigência de créditos, de consulta, de pedido de regime especial, de reconhecimento de isenção e de pedido de restituição do indébito (art. 132-A);

– Princípios norteadores: da simplicidade (arts. 135 e 137), do contraditório e da ampla defesa (art. 136) e do duplo grau de cognição (art. 176);

– Prazos: para os contribuintes, a contar da data da ciência da intimação, de 30 (trinta) dias para a impugnação (art. 163) e de 10 (dias) para o recurso de revisão da decisão de primeira instância (art. 176);

– Espécies de recursos (p/ 2ª instância): (i) *de revisão (voluntário)*, a cargo do contribuinte, da decisão de primeira instância (art. 176, caput); (ii) *de revisão (ofício)*, por parte da Câmara Julgadora de primeira instância, em caso de decisão desfavorável à “Fazenda Pública estadual” (art. 176, § 2º);

– Estrutura de julgamento: compete, em primeira instância, às Câmaras de Julgamento do Conselho de Contribuintes (art. 176, caput); e, em segunda instância, à Câmara Especial do Conselho de Contribuintes (art. 176, § 2º);

– Processo de consulta: rito disciplinado nos artigos 146 a 152 da Lei, com previsão de recurso com efeito suspensivo (art. 151).

*** Pará**

- Legislação: Lei Estadual nº 6.182, de 30 de dezembro de 1998, que “dispõe sobre os Procedimentos Administrativo-Tributários do Estado do Pará”;
- Abrangência: “o procedimento tendente à imposição tributária”, incluindo o relativo ao Simples Nacional (arts. 11 e 11-A) e os procedimentos especiais de consulta, de apreensão, de restituição e de reconhecimentos de incentivos e benefícios fiscais (arts. 54 a 70);
- Princípios norteadores: do contraditório e da ampla defesa (arts. 11, 13 e 20), da busca da verdade material (art. 28) e do duplo grau de cognição (art. 32);
- Prazos: para os contribuintes, a contar da data da ciência da intimação, de 30 (trinta) dias para a impugnação (art. 20) e para o recurso voluntário da decisão de primeira instância (art. 32); a Lei não traz orientação sobre a forma de contagem dos prazos;
- Espécies de recursos (p/ 2ª instância): (i) *voluntário*, a cargo do contribuinte, da decisão de primeira instância (art. 32); (ii) *de ofício*, por parte da autoridade julgadora de primeira instância e com efeito suspensivo (art. 30);
- Estrutura de julgamento: compete, em primeira instância, ao Diretor da Julgadoria de Primeira Instância (art. 24); e, em segunda instância, ao Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários – TARF (art. 32);
- Processo de consulta: seu rito está disciplinado nos artigos 54 a 59 da Lei, sem previsão de recursos ou de pedido de reconsideração.

*** Paraíba**

- Legislação: Lei Estadual nº 6.379, de 02 de dezembro de 1996, que dispõe sobre o ICMS e que trata do “Processo Administrativo Tributário” – aplicável a todos os tributos estaduais – nos artigos 91 a 158;
- Abrangência: os processos tributários de exigência de créditos (art. 91), de consulta, de pedido de regime especial e de parcelamento (art. 92);
- Princípios norteadores: da ampla defesa e do contraditório (art. 94) e do duplo grau de cognição (art. 93 e 125);
- Prazos: para os contribuintes, a contar da data da ciência da intimação, de 30 (trinta) dias para a impugnação (art. 113) e para o recurso voluntário da decisão de primeira instância (art. 125);

– Espécies de recursos (p/ 2ª instância): (i) *voluntário*, a cargo do contribuinte, da decisão de primeira instância (art. 125); (ii) *de ofício*, por parte da autoridade julgadora de primeira instância, em caso de decisão contrária à Fazenda Estadual (art. 128);

– Estrutura de julgamento: compete, em primeira instância, à Coordenadoria de Julgamento de Contenciosos Administrativos (art. 164); em segunda instância, ao Conselho de Recursos Fiscais (arts. 130 e 160); e, em instância especial, ao Secretário de Estado da Receita (art. 159);

– Processo de consulta: seu rito está disciplinado nos artigos 145 a 150 da Lei, com previsão de recursos (de ofício e voluntário, este com efeito suspensivo) ao Conselho de Recursos Fiscais (art. 148).

* Paraná

– Legislação: existem três leis tributárias estaduais (ICMS-Lei nº 11.580/96-arts. 53 e 56, IPVA-Lei nº 14.260/2003-arts. 17 e 23-A e TAXAS-Lei nº 15.637/2007-arts. 1º e 2º) que tratam dos respectivos processos administrativos tributários, mas com ritos similares ao previsto no art. 56 da Lei nº 11.580/96, sendo que o processo fiscal relativo ao ITCMD (cf. art. 20 da Lei nº 8.927/88) segue expressamente o rito processual do ICMS;

– Abrangência: os processos tributários de exigência de créditos e os de consulta (arts. 53 e 56 da Lei nº 11.580/96; e 17 e 23-A da Lei nº 14.260/2003-);

– Princípios norteadores: princípios do contraditório e da ampla defesa (art. 56, VIII, da Lei nº 11.580/96; art. 17, X, da Lei nº 14.260/2003; art. 2º, VIII, da Lei nº 15.637/2007) e do duplo grau de cognição (art. 56, XII, da Lei nº 11.580/96; art. 17, IX, da Lei nº 14.260/2003; art. 2º, XII, da Lei nº 15.637/2007);

– Prazos: para os contribuintes, a contar da data da ciência da intimação, de 30 (trinta) dias para a impugnação (art. 56, VI) e para o recurso ordinário da decisão de primeira instância (art. 56, XII);

– Espécies de recursos (p/ 2ª instância): (i) *ordinário*, a cargo do contribuinte, da decisão de primeira instância (art. 56, XII, da Lei nº 11.580/96); (ii) *de ofício*, por parte da autoridade julgadora de primeira instância e com efeito suspensivo, em caso de decisão favorável ao contribuinte (art. 2º, XII, da Lei nº 15.637/2007) ou que o exonere de valor superior a 100 (cem) Unidade Padrão Fiscal do Estado do Paraná - UPF/PR (art. 17, IX, da Lei nº 14.260/2003) ou a R\$50.000,00 (cinquenta

mil reais) (art. 56, XII, da Lei nº 11.580/96); (iii) *especial*, no rito da Lei nº 15.637/2007, em caso de decisão de segunda instância favorável ao contribuinte (art. 2º, XIII);

– Estrutura de julgamento: compete, em primeira instância, ao Diretor da Coordenação da Receita do Estado da Secretaria da (art. 56, XI) e, no rito da Lei nº 15.637/2007, às Seções e Subgrupos (art. 2º, II); em segunda instância, ao Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais (art. 56, XII), e, no rito da Lei nº 15.637/2007, aos Grupos regionais (art. 2º, II); e, no rito da Lei nº 15.637/2007, em terceira instância, ao Comando Geral do Corpo de Bombeiros Militar do Paraná (art. 2º, II);

– Processo de consulta: seu rito está disciplinado no art. 53 da Lei nº 11.580/96 e no art. 23-A da Lei nº 14.260/2003, sem previsão de recursos ou pedido de reconsideração.

* Pernambuco

– Legislação: Lei nº 10.654, de 27 de novembro de 1991, que dispõe sobre o “processo administrativo-tributário”; e, subsidiariamente, Lei Estadual nº 11.781, de 06 de julho de 2000, que regula os processos administrativos de forma geral;

– Abrangência: os processos tributários de exigência de créditos, de indeferimento de pedido de restituição, de consulta e de contestação de reavaliação de bens (art. 2º);

– Princípios norteadores: princípios do contraditório e da ampla defesa (arts. 3º e 4º) e do duplo grau de cognição (art. 65);

– Prazos: para os contribuintes (art. 14), a contar da data da ciência da intimação, de 30 (trinta) dias para a impugnação e de 15 (quinze) dias para o recurso voluntário da decisão de primeira instância;

– Espécies de recursos (p/ 2ª instância): (i) *ordinário*, a cargo do contribuinte e com efeito suspensivo (art. 5º), contra decisão que entenda ter-lhe sido prejudicial e desde que a decisão seja não unânime ou da decisão de outras turmas ou do pleno (art. 78, I e § 1º); (ii) *ordinário*, por parte do Procurador do Estado (art. 78, II); (iii) *reexame necessário*, com efeito suspensivo (art. 5º), no caso de decisão não unânime de Turma Julgadora que desobrigar o contribuinte de pagamento ou excluir algum dos autuados de ação fiscal ou desclassificar a infração ou autorizar restituição (art. 75);

- Estrutura de julgamento: compete (art. 65), em primeira instância, às Turmas Julgadoras do Tribunal Administrativo Tributário do Estado – TATE, e, em segunda instância, ao Pleno do TATE (arts. 73, 79 e 83);
- Processo de consulta: seu rito está disciplinado nos artigos 56 a 64 da Lei, sem previsão de recursos ou pedido de reconsideração.

* Piauí

- Legislação: Lei Estadual nº 3.216, de 09 de junho de 1973, que dispõe sobre a legislação tributária do Estado do Piauí e trata do “Processo Administrativo Fiscal” nos artigos 77 a 109;
- Abrangência: “o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários do Estado do Piauí e o da consulta sobre a aplicação da Legislação Tributária” (art. 77);
- Princípios norteadores: princípios do contraditório e da ampla defesa (arts. 86 e 87) e do duplo grau de cognição (art. 96);
- Prazos: para os contribuintes, a contar da data da ciência da intimação, de 30 (trinta) dias para a defesa (art. 87) e para o recurso voluntário da decisão de primeira instância (art. 96);
- Espécies de recursos (p/ 2ª instância): (i) *voluntário*, a cargo do contribuinte e com efeito suspensivo, da decisão de primeira instância (art. 96); (ii) *de ofício*, por parte da autoridade julgadora de primeira instância e com efeito suspensivo, em caso de decisão que exonere o contribuinte de valor superior a 15.000 (quinze mil) Unidades Fiscais de Referência do Estado-UFR-PI (art. 97);
- Estrutura de julgamento: compete, em primeira instância, à autoridade julgadora incumbida do julgamento (arts. 93 e 94); e, em segunda instância, ao Conselho de Contribuintes (arts. 92, II, e 99);
- Processo de consulta: seu rito está disciplinado nos artigos 104 a 106 da Lei, com previsão de recurso voluntário, com efeito suspensivo (art. 105), e recurso de ofício de decisão favorável ao consulente (art. 106).

* Rio de Janeiro

- Legislação: Decreto-Lei nº 05, de 15 de março de 1975, que institui o Código Tributário do Estado do Rio de Janeiro e que trata do “Processo Administrativo Tributário” nos artigos 205 a 282;

- Abrangência: “rege o processo administrativo que verse, originariamente ou não, sobre a aplicação ou a interpretação da legislação tributária” (art. 205);
- Princípios norteadores: princípios do contraditório e da ampla defesa (arts. 233, 235 e 241) e do duplo grau de cognição (art. 250);
- Prazos: para os contribuintes, a contar da data da ciência da intimação, de 30 (trinta) dias para a impugnação e para o recurso voluntário da decisão de primeira instância (art. 250);
- Espécies de recursos (p/ 2ª instância): (i) *voluntário*, a cargo do contribuinte e com efeito suspensivo, da decisão de primeira instância (art. 250); (ii) *de ofício*, por parte da autoridade julgadora de primeira instância, em caso de decisão total ou parcialmente favorável ao contribuinte (art. 251);
- Estrutura de julgamento: compete, em primeira instância, à Junta de Revisão Fiscal (art. 246); e, em segunda instância, ao Conselho de Contribuintes (art. 254);
- Processo de consulta: seu rito está disciplinado nos artigos 273 a 282 do Decreto-Lei, com previsão de duplo grau de cognição (arts. 276 e 279) e sem previsão de pedido de reconsideração (art. 279).

* Rio Grande do Sul

- Legislação: Lei Estadual nº 6.537, de 27 de fevereiro de 1973, que dispõe sobre o “procedimento tributário administrativo”;
- Abrangência: os processos tributários de exigência de créditos, de consulta, de apreensão, de restituição e de isenção;
- Princípios norteadores: princípios do contraditório e da ampla defesa (arts. 27 e 28) e do duplo grau de cognição (art. 44);
- Prazos: para os contribuintes, a contar da data da ciência da intimação, de 30 (trinta) dias para a impugnação (art. 28); de 15 (quinze) dias para o recurso voluntário da decisão de primeira instância (art. 45); de 5 (cinco) dias para o pedido de esclarecimento (art. 58); de 10 (dez) dias para o pedido de reconsideração (art. 60) e para o recurso extraordinário (art. 63);
- Espécies de recursos (p/ 2ª instância): (i) *voluntário*, a cargo do contribuinte e com efeito suspensivo, da decisão de primeira instância (art. 44); (ii) *de ofício*, por parte da autoridade julgadora de primeira instância e com efeito suspensivo, em caso de decisão contrária à Fazenda (art. 41); (iii) *pedido de*

esclarecimento, a cargo do contribuinte e com efeito suspensivo, das decisões de segunda instância consideradas omissas, contraditórias ou obscuras (art. 58); (iv) *pedido de reconsideração*, a cargo do contribuinte e com efeito suspensivo, das decisões que derem provimento a recurso de ofício (art. 60); (v) *recurso extraordinário*, por parte do contribuinte ou do Defensor da Fazenda e com efeito suspensivo, das decisões de segunda instância com voto de desempate do presidente e consideradas contrárias à legislação ou à evidência dos fatos (art. 63);

– Estrutura de julgamento: compete, em primeira instância, ao Superintendente da Administração Tributária ou a Fiscais de Tributos Estaduais, por ele designados (art. 36); e, em segunda instância, ao Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais-TARF (art. 49);

– Processo de consulta: seu rito está disciplinado nos artigos 75 a 80 da Lei, sem previsão de recursos ou pedido de reconsideração (art. 80).

* Rondônia

– Legislação: Lei Estadual nº 688, de 27 de dezembro de 1996, que dispõe sobre o ICMS e que trata do “Processo Administrativo Tributário” – aplicável a todos os tributos estaduais (art. 174) – nos artigos 81 a 149;

– Abrangência: os processos tributários de exigência de créditos, de restituição, de parcelamento, de regime especial e de consulta (arts. 81 e 82);

– Princípios norteadores: princípios do contraditório e da ampla defesa (arts. 84, 119 e 120) e do duplo grau de cognição (art. 83);

– Prazos: para os contribuintes, a contar da data da ciência da intimação, de 30 (trinta) dias para a defesa (art. 121) e para o recurso voluntário da decisão de primeira instância (art. 134); e de 15 (quinze) dias para o recurso revisional (art. 138) e para as contra-razões em sede de recurso especial (art. 138-A);

– Espécies de recursos (p/ 2ª instância): (i) *voluntário*, a cargo do contribuinte, da decisão de primeira instância (art. 134); (ii) *de ofício*, por parte da autoridade julgadora de primeira instância e com efeito suspensivo, em caso de decisão contrária à Fazenda Estadual de valor superior a 30 (trinta) Unidades-Padrão Fiscais (UPF) do estado (art. 132); (iii) *revisional*, por parte do contribuinte ou do representante fiscal ou do autor, das decisões de segunda instância que diverjam das proferidas por outras Câmaras (art. 138); (iv) *especial*, por parte da Fazenda Estadual, das decisões de segunda instância que lhe forem contrárias (art. 138-A);

- Estrutura de julgamento: compete, em primeira instância, ao julgador de Primeira Instância do Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais - TATE (art. 127); e, em segunda instância, ao TATE (art. 140);
- Processo de consulta: seu rito está disciplinado nos artigos 67 a 70 da Lei, sem previsão de recursos ou pedido de reconsideração.

* **Roraima**

- Legislação: Lei Estadual nº 072, de 30 de junho de 1994, que dispõe sobre o “Contencioso Administrativo Tributário” e sobre os respectivos processos; e, subsidiariamente, Lei Estadual nº 418, de 15 de janeiro de 2004, que regula os processos administrativos de forma geral;
 - Abrangência: o “Processo Administrativo Fiscal”, o “Processo Especial de Restituição” e o “Processo Especial de Consulta” (art. 2º);
 - Princípios norteadores: princípios do contraditório e a ampla defesa (arts. 28, 31 e 32) e do duplo grau de cognição (art. 2º);
 - Prazos: para os contribuintes (art. 36, VI, “b” e “c”), a contar da data da ciência da intimação, de 30 (trinta) dias para a impugnação e para o recurso voluntário da decisão de primeira instância;
 - Espécies de recursos (p/ 2ª instância): (i) *voluntário*, a cargo do contribuinte, da decisão de primeira instância (art. 62); (ii) *de ofício*, pelo julgador de primeira instância, em caso de decisão contrária à Fazenda Estadual (art. 63);
 - Estrutura de julgamento: compete, em primeira instância, aos servidores fiscais lotados na Divisão de Procedimentos Administrativos Fiscais (art. 2º); e, em segunda instância, ao Conselho de Recursos Fiscais (art. 2º);
 - Processo de consulta: seu rito está disciplinado nos artigos 73 a 78 da Lei, com previsão de aplicação das “normas do Processo Administrativo Fiscal” (art. 77).

* **Santa Catarina**

- Legislação: Lei Complementar Estadual nº 465, de 03 de dezembro de 2009, que Cria o Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Santa Catarina e disciplina o rito de julgamento dos processos administrativos fiscais, com previsão de aplicação subsidiária da Lei Federal nº 5.869/73 – Código de Processo Civil (art. 49); e Lei Estadual nº 3.938, de 26 de dezembro de 1966, que dispõe sobre normas de legislação tributária;

- Abrangência: “os litígios fiscais suscitados pela aplicação da legislação tributária estadual” (art. 1º);
- Princípios norteadores: princípios do contraditório e da ampla defesa (arts. 5º e 6º) e do duplo grau de cognição (art. 2º);
- Prazos: para os contribuintes, a contar da data da ciência da intimação, de 30 (trinta) dias para a reclamação (art. 20); e de 15 (quinze) dias para o recurso ordinário da decisão de primeira instância (art. 28), para o recurso especial da decisão de segunda instância (art. 30) e de para as contra-razões em sede de recurso especial (art.30, § 7º);
- Espécies de recursos (p/ 2ª instância): (i) *ordinário*, por parte do contribuinte ou do Julgador de Processos Fiscais (de ofício, quando exonerar valor superior a R\$10.000,00 dez mil reais) e com efeito suspensivo, das decisões de primeira instância (art. 29); (ii) *especial*, por parte do contribuinte ou da autoridade julgadora ou do Procurador do Estado e com efeito suspensivo, das decisões de segunda instância que diverjam das proferidas por outras Câmaras ou com voto de desempate do presidente da câmara (art. 30); (iii) *pedido de esclarecimento*, a cargo do contribuinte e com efeito suspensivo, da decisão de segunda instância considerada omissa, contraditória ou obscura, e que tenha deixado de apreciar matéria legada na petição (art. 31);
- Estrutura de julgamento: compete, em primeira instância, ao Julgador de Processos Fiscais (art. 21); e, em segunda instância, ao Tribunal Administrativo tributário (art. 29);
- Processo de consulta: seu rito está disciplinado nos artigos 209 a 213 da Lei nº 3.938/66, sem previsão de recursos ou pedido de reconsideração.

*** São Paulo**

- Legislação: Lei Estadual nº 13.457, de 11 de março de 2009, que dispõe sobre “o processo administrativo tributário decorrente de lançamento de ofício” e Lei Estadual nº 6.374, de 1º de março de 1989, que dispõe sobre o ICMS e trata também da consulta à legislação estadual; e, subsidiariamente, Lei Estadual nº 10.177, de 30 de dezembro de 1998, que regula os processos administrativos de forma geral;

- Abrangência: “o processo administrativo tributário, decorrente de lançamento de ofício, para solução de litígios relativos aos tributos estaduais e respectivas penalidades” (art. 1º);
- Princípios norteadores: “os princípios da publicidade, da economia, da motivação e da celeridade, assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes” (art. 2º) e do duplo grau de cognição (arts. 47e 54);
- Prazos: para os contribuintes, a contar da data da ciência da intimação, de 30 (trinta) dias para a defesa (art. 35), para o recurso voluntário (art. 40), para o recurso ordinário (art. 47) e para propor (art. 43) ou contra-arrazoar (art. 49) recurso especial;
- Espécies de recursos (p/ 2ª instância): (i) *ordinário*, a cargo do contribuinte, da decisão de primeira instância favorável à Fazenda Pública do Estado e envolvendo débito fiscal de valor superior a 5.000 Unidades Fiscais do Estado de São Paulo - UFESP (art. 47); (ii) *de ofício*, por parte da autoridade julgadora de primeira instância, em caso de decisão contrária à Fazenda Pública do Estado e envolvendo débito fiscal de valor superior a 5.000 UFESP (art. 46); (iii) *especial*, por parte do contribuinte ou da Fazenda Pública do Estado, da decisão de segunda instância que diverja da proferido por qualquer outra Câmara do Tribunal de Impostos e Taxas (art. 49);
- Estrutura de julgamento: compete, em primeira instância, às Delegacias Tributárias de Julgamento (arts. 37 e 53); e, em segunda instância, ao Tribunal de Impostos e Taxas - TIT (arts. 42 e 54);
- Processo de consulta: seu rito está disciplinado nos artigos 104 a 107 da Lei nº 6.374/89, sem previsão de recursos ou pedido de reconsideração.

* Sergipe

- Legislação: Lei Estadual nº 3.796, de 26 de dezembro de 1996, que dispõe sobre o ICMS e que disciplina o “Processo Administrativo Fiscal” nos arts. 64 a 68; Decreto Estadual nº 24.884, de 07 de dezembro de 2007, que – considerando o disposto nos arts. 64 a 68 da Lei nº 3.796/96 – regulamenta o “Processo Administrativo Fiscal” aplicável a todos os tributos estaduais; e, subsidiariamente, Lei Complementar Estadual nº 33, de 26 de dezembro de 1996, que institui o “Código de Organização e de Procedimento da Administração Pública do Estado de Sergipe”;

- Abrangência: o “Processo Administrativo Fiscal” e a “Consulta à legislação tributária e não tributária estadual” (art. 1º do Decreto nº 24.884/2007);
- Princípios norteadores: os princípios do contraditório e da ampla defesa, da legalidade objetiva, da oficialidade, do informalismo a favor do administrado, da verdade material, do inquisitório, da celeridade, da gratuidade e do duplo grau de cognição (conforme previsto nos arts. 111, 113 e 114 da Lei Complementar nº 33/96);
- Prazos: para os contribuintes, a contar da data da ciência da intimação, de 30 (trinta) dias para a defesa (art. 18,III, “a”, do Decreto nº 24.884/2007); e de 15 (quinze) dias para os recursos voluntário e especial (18,II, “a”, do Decreto nº 24.884/2007);
- Espécies de recursos (p/ 2ª instância): (i) *voluntário*, a cargo do contribuinte e com efeito suspensivo, da decisão de primeira instância (art. 52 do Decreto nº 24.884/2007); (ii) *reexame necessário*, com efeito suspensivo, das decisões de primeira instância contrárias à Fazenda Estadual (art. 54 do Decreto nº 24.884/2007); *especial*, por parte do autuante ou do autuado e com efeito suspensivo, da decisão de segunda instância não unânime, divergente da proferida por outra câmara ou por julgador incompetente ou impedido (art. 63 do Decreto nº 24.884/2007);
- Estrutura de julgamento: compete, em primeira instância, a funcionário do Fisco Estadual, preferencialmente bacharel em direito, designado por ato do Secretário de Estado da Fazenda (art. 68, V, da Lei nº 3.796/96); e, em segunda instância, ao Conselho de Contribuintes do Estado (art. 68, VI, da Lei nº 3.796/96);
- Processo de consulta: seu rito está regulamentado nos artigos 105 a 115 do Decreto nº 24.884/2007, sem previsão de recursos ou pedido de reconsideração.

* Tocantins

- Legislação: Lei Estadual nº 1.288, de 28 de dezembro de 2001, que “dispõe sobre o Contencioso Administrativo-Tributário e os Procedimentos Administrativo-Tributários”;
- Abrangência: o processo de constituição do crédito tributário contencioso ou não contencioso e os procedimentos especiais de restituição do indébito tributário, de consulta, de apreensão de mercadorias abandonadas ou em situação fiscal irregular, e de exclusão de empresas Simples Nacional (art. 11);

- Princípios norteadores: princípios do contraditório e da ampla defesa (art. 41) e do duplo grau de cognição (art. 42);
- Prazos: para os contribuintes, a contar da data da ciência da intimação, de 20 (vinte) dias para a impugnação e para o recurso voluntário da decisão de primeira instância (art. 26, III);
- Espécies de recursos (p/ 2ª instância): (i) *voluntário*, a cargo do contribuinte, da decisão de primeira instância (art. 50); (ii) *de ofício*, por parte da autoridade julgadora de primeira instância e com efeito suspensivo, em caso de decisão desfavorável à Fazenda Pública e envolvendo crédito tributário de valor superior a R\$1.000,00 (mil reais) (arts. 56, “f”, e 58);
- Estrutura de julgamento: compete, em primeira instância, Julgadores designados por ato do Secretário da Fazenda (art. 51, I); e, em segunda instância, ao Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais - COCRE (art. 51, II);
- Processo de consulta: seu rito está disciplinado nos artigos 74 a 81 da Lei, com previsão de duplo grau de cognição (art. 76).

2.8 LEGISLAÇÃO DO MUNICÍPIO DE NATAL/RN

O Município de Natal, capital do Estado do Rio Grande do Norte, exercendo a competência legislativa suplementar prevista no artigo 30, II, da vigente Constituição Federal, dispõe sobre o “Processo Fiscal Administrativo” nos artigos 128 a 171 da Lei nº 3.882, de 11 de dezembro de 1989, que constitui o “Código Tributário do Município do Natal”.

A Lei Municipal nº 5.872, de 04 de julho de 2008, que “regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Municipal”, desempenha na esfera municipal o mesmo papel que a Lei Federal nº 9.784/99 desempenha na Administração Pública Federal, ou seja, o de estabelecer de normas básicas aplicáveis de modo geral a todos os processos administrativos instaurados no Município de Natal, englobando as administrações direta e indireta, bem como os órgãos do Poder Legislativo municipal quando no desempenho de função administrativa.

No entanto, os preceitos da Lei nº 5.872/2008, conforme previsto em seu artigo 96, aplicam-se apenas subsidiariamente ao Processo Administrativo Tributário, uma vez que o mesmo já se encontra disciplinado na citada Lei nº 3.882/89 (arts. 128 a 171).

Da análise das Leis nº 3.882/89 e nº 5.872/2008, destacam-se como mais importantes – à luz dos princípios procedimentais e processuais – os seguintes pontos do rito processual administrativo-tributário:

– Abrangência: processos originados de procedimento de ofício (lavratura de auto de infração) e de “requerimento da parte interessada, através de pedido de restituição, consulta ou reclamação contra lançamento” (art. 128 da Lei nº 3.882/89);

– Princípios norteadores: a Lei nº 5.872/2008 assegura expressamente (art. 2º) a obediência “aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”.

– Prazos: para os contribuintes, o prazo próprio (preclusivo) de 30 (trinta) dias para a prática dos principais atos processuais a seu cargo, ou seja, a impugnação da exigência fiscal (art. 83) e o recurso voluntário da decisão de primeira instância (art. 115); para a administração tributária (e seus servidores), são

estabelecidos prazos impróprios (não preclusivos) de 5 (cinco) dias (art. 25: para a execução de atos de natureza não-decisória e sem prazo específico expressamente estabelecido), de 30 (trinta) dias (art. 30: para a execução de atos processuais solicitados por outras autoridades; art. 104, I: para a cobrança, após ciência de decisão desfavorável ao contribuinte), de 180 (cento e oitenta) dias (art. 111: prazo máximo para julgamento do processo, contado da sua entrada no órgão de julgamento e descontados os prazos das diligências e perícias).

– Espécies de recursos (p/ 2ª instância): previstos na Lei nº 3.882/89 - (i) *voluntário*, a cargo do contribuinte, da decisão de primeira instância (arts. 164 e 167); (ii) *de ofício*, por parte da autoridade julgadora de primeira instância e com efeito suspensivo (arts. 165 e 166).

– Estrutura de julgamento: compete em primeira instância, ao Departamento de Instrução e Julgamento Administrativo da Secretaria Municipal de Tributação (art. 161); e, em segunda instância, ao Tribunal Administrativo de Tributos Municipais (art. 164).

– Processo de consulta: seu rito está disciplinado nos artigos 151 a 155 da Lei nº 3.882/89 e apresenta como principal destaque a previsão do duplo grau de cognição (art. 155), ao facultar ao contribuinte recorrer da decisão da consulta, no prazo de 30 (trinta) dias, ao Tribunal Administrativo de Tributos Municipais.

Tal previsão de recurso à segunda instância administrativa também para o processo de consulta no âmbito do Município de Natal constitui-se na principal diferença que resulta da comparação com o rito federal (v. item 2.5) e com o rito estadual (v. item 2.6), uma vez que os dois últimos preveem apenas solução em instância única.

3 O REGIME TRIBUTÁRIO DO SIMPLES NACIONAL

3.1 ASPECTOS HISTÓRICOS

A previsão para que as microempresas (ME) e as empresas de pequeno porte (EPP) constituídas sob as leis brasileiras (e com sede e administração no Brasil) tenham direito a um tratamento jurídico diferenciado, simplificado e favorecido tem raiz nos artigos 146 (III, “d”), 170 (IX) e 179 da vigente Constituição Federal:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[...]

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

[...]

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

[...]

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

A União, com base nos citados arts. 170 e 179, instituiu – por meio da Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996 – o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, e – por meio da Lei nº 9.841, de 05 de outubro de 1999 – o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.

O Simples da Lei nº 9.317/96 (também conhecido como Simples Federal) vigorou até 30/06/2007 e foi concebido para possibilitar às empresas optantes o

pagamento mensal unificado de impostos (IRPJ e IPI) e contribuições (PIS/COFINS, CSLL e previdenciária patronal) federais (art. 3º) e também – desde que o respectivo ente federativo aderisse ao Simples Federal mediante convênio (art. 4º) – do imposto estadual (ICMS) e do imposto municipal (ISS).

No entanto, os Estados e a grande maioria dos Municípios brasileiros preferiram não aderir ao Simples Federal. Os Estados instituíram seus próprios regimes legais de arrecadação simplificada e favorecida (com base nos mesmos arts. 170 e 179 da Constituição Federal). Quantos aos Municípios, poucos assinaram convênios de adesão ao Simples Federal e a grande maioria não estabeleceu qualquer tratamento favorecido para as microempresas e as empresas de pequeno porte neles sediadas.

Enquanto a Lei nº 9.317/96 dispôs sobre o “regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte”, o “Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte”, instituído pela Lei nº 9.841/99 e que também vigorou até 30/06/2007, estabeleceu para essas empresas, em âmbito federal, um tratamento simplificado e favorecido nos campos administrativo, previdenciário, trabalhista, de apoio creditício e de desenvolvimento empresarial.

Com a reforma no Sistema Tributário Nacional introduzida pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003 – que, entre outras alterações, incluiu a alínea “d” no inciso III e o parágrafo único do art. 146 (acima transcritos), e o art. 94 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – foram criadas as condições para a instituição (por meio de lei complementar nacional) de um “regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios” para microempresas e empresas de pequeno porte (v. parágrafo único, e incisos, do art. 146), o qual, ao entrar em vigor, faria cessar todos os regimes de tratamento diferenciado (p/ as ME e as EPP) existentes nos entes federativos (conf. art. 94 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias).

Assim, com fundamento nas normas constitucionais previstas nos arts. 146 (III, “d”), 170 (IX) e 179, a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, instituiu o “Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte” e o “Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional” (art. 12).

3.2 CARACTERÍSTICAS GERAIS

O regime especial de arrecadação tributária do Simples Nacional, atendendo às previsões constitucionais inseridas nos incisos I a IV do parágrafo único do art. 146, encontra-se instituído e disciplinado no Capítulo IV da Lei Complementar nº 123/2006 (arts. 12 a 41) e possui como principais características as elencadas a seguir:

- Natureza jurídica

O regime tributário do Simples Nacional não cria novos tributos ou um novo sistema tributário nacional, mas uma “forma nova de arrecadar tributos velhos” (MARINS, 2007, p. 74).

Trata-se (art. 1º, I, da LC nº 123/2006) de um regime único de arrecadação tributária e de satisfação de obrigações acessórias, facultado a determinadas microempresas e empresas de pequeno porte, para “apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”, como forma de dispensar a essas empresas, no âmbito de todos os entes federativos, o “tratamento diferenciado e favorecido” previsto no texto constitucional.

- Gerência e regulamentação

Cabe ao “Comitê Gestor do Simples Nacional, vinculado ao Ministério da Fazenda, composto por 4 (quatro) representantes da Secretaria da Receita Federal do Brasil, como representantes da União, 2 (dois) dos Estados e do Distrito Federal e 2 (dois) dos Municípios” a gerência do regime, com a especial competência de regulamentar (por meio de Resolução) a opção, a exclusão, a tributação, a fiscalização, a arrecadação, a cobrança, a dívida ativa e o recolhimento (art. 2º, § 6º, da LC nº 123/2006).

- Caráter opcional para o contribuinte

Essa é uma das principais características do Simples Nacional e atende à previsão constitucional do inciso I do parágrafo único do art. 146.

Ressalte-se que a opcionalidade do regime é característica direcionada unicamente para o contribuinte – desde que satisfaça os requisitos legais para a opção – e diz respeito somente à forma de arrecadação de alguns dos tributos devidos (os tributos devidos pelas empresas optantes do Simples Nacional

continuam os mesmos, não havendo substituição ou supressão de tributos), e que, uma vez realizada a opção pelo Simples Nacional, ela é irretratável para todo o ano-calendário a que se refere a opção (arts. 16 e 18, § 5º, I, da LC nº 123/2006).

- Abrangência e Recolhimento

A adesão ao Simples Nacional “implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação” (art. 13 da LC nº 123/2006) de oito (8) tributos: dois (2) impostos federais (“Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ” e “Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI”), quatro (4) contribuições (“Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL”, “Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS”, “Contribuição para o PIS/Pasep” e “Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social”), um (1) imposto estadual (“Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS”) e um (1) imposto municipal (“Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS”).

Observe-se que o regime abrange somente esses oito tributos (lista fechada) e que para os demais tributos devidos pelas empresas optantes do Simples Nacional (art. 13, § 1º, da LC nº 123/2006) deve ser “observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas”.

- Compartilhamento da arrecadação, da fiscalização e da cobrança

Atendendo à previsão constitucional do inciso III do parágrafo único do art. 146, a LC nº 123/2006 estabelece uma forma de atuação concorrente e compartilhada (arts. 33, 39 e 41) para os entes federativos nas atividades de arrecadação, de fiscalização e de cobrança o que decorre da unificação da base de cálculo (receita bruta, art. 18) e da forma de recolhimento (documento único, art. 21) e de declaração (declaração única, art. 25).

4 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E O SIMPLES NACIONAL

4.1 ASPECTOS GERAIS

A Seção XII do Capítulo IV da Lei Complementar nº 123/2006, sob o título “Do Processo Administrativo Fiscal”, trata de duas das espécies de processos administrativos tributários que podem ocorrer no âmbito do Simples Nacional: o processo de contencioso (art. 39) e o processo de consulta (art. 40).

Sendo o Simples Nacional um regime unificado de arrecadação que engloba tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a LC nº 123/2006 (com as alterações incluídas pela Lei Complementar nº 139, de 10/11/2011) previu em seu artigo 39, ao tratar do contencioso administrativo relativo ao Simples Nacional, que o Processo Administrativo Tributário “será de competência do órgão julgador integrante da estrutura administrativa do ente federativo que efetuar o lançamento, o indeferimento da opção ou a exclusão de ofício, observados os dispositivos legais atinentes aos processos administrativos fiscais desse ente”.

Como exceção à regra contida no caput do seu art. 39, a LC nº 123/2006 – reconhecendo a deficiente (ou inexistente) estrutura de julgamento administrativo-tributário da grande maioria dos municípios brasileiros – estabelece a possibilidade de os mesmos transferirem exclusivamente ao Estado em que se localizem, mediante convênio, a atribuição de julgamento do contencioso administrativo relativo ao Simples Nacional (art. 39, § 1º).

Apesar de o citado artigo 39 referir-se apenas a três eventos potencialmente motivadores de instauração de um processo administrativo relativo ao Simples Nacional – o lançamento de ofício, o indeferimento da opção e a exclusão de ofício do regime –, a LC nº 123/2006 trata ainda de outras três espécies de processo administrativo tributário no âmbito do Simples Nacional: o processo de consulta, o processo de restituição e o processo de compensação.

O Processo Administrativo Tributário de consulta sobre a interpretação da legislação do Simples Nacional está previsto no art. 40 da LC nº 123/2006, o qual remete sua disciplina ao Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN):

Art. 40. As consultas relativas ao Simples Nacional serão solucionadas pela Secretaria da Receita Federal, salvo quando se referirem a tributos e contribuições de competência estadual ou municipal, que serão solucionadas conforme a respectiva competência tributária, na forma disciplinada pelo Comitê Gestor.

O rito do processo administrativo de consulta no âmbito do Simples Nacional encontra-se atualmente disciplinado nos arts. 111 a 115 da Resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011, cujos pontos principais são apresentados a seguir:

- pode ser formulada pelo sujeito passivo da obrigação principal ou acessória, ou por entidade que represente categoria econômica ou profissional – se previsto na legislação do ente competente para solucionar a consulta (art. 111);

- “será observada a legislação de cada ente competente quanto ao processo de consulta, no que não colidir” com o disposto na Resolução (art. 113, §4º);

- será solucionada em instância única, não cabendo recurso – exceto o de divergência e caso previsto na legislação do ente competente para solucionar a consulta – nem pedido de reconsideração (art. 114);

- os efeitos da consulta eficaz observarão a legislação de cada ente (art. 5º).

Com relação aos processos administrativos tributários de restituição e de compensação no âmbito do Simples Nacional, a LC nº 123/2006 faz referência aos mesmos no § 14 do art. 21, onde prevê que esses processos seguirão o rito estabelecido pelo Comitê Gestor do Simples Nacional.

Por sua vez, a Resolução CGSN nº 94/2011, ao tratar dos processos de restituição e de compensação no âmbito do Simples Nacional (incluídos juntamente com os processos de contencioso e de consulta no Capítulo I do Título IV, sob o título “DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL”), previu que “o processo de restituição deverá observar as normas estabelecidas na legislação de cada ente federado” (art. 118, § 2º) e que a compensação deverá observar o disposto sobre ela nessa Resolução (art. 119), a qual não trata expressamente do rito do processo administrativo de compensação (descumprindo o supracitado comando do § 14 do art. 21 da LC nº 123/2006).

Em resumo, a LC nº 123/2006 – regulamentada pela Resolução CGSN nº 94/2011 – estabelece diferentes ritos para as várias espécies de processos administrativos tributários que podem ocorrer no âmbito do Simples Nacional: i) para os chamados processos de contencioso (lançamento, exclusão de ofício e indeferimento da opção), devem ser “observados os dispositivos legais atinentes aos

processos administrativos fiscais” do ente responsável (art. 39 da LC nº 123/2006 e artigo 109 da Resolução CGSN nº 94/2011); ii) para os processos de consulta, a “forma disciplinada pelo Comitê Gestor” (art. 40), o que foi levado a efeito pela Resolução CGSN nº 94/2011 (arts. 111 a 115), a qual, como já visto, disciplina inteiramente o rito do processo administrativo de consulta no âmbito do Simples Nacional e estabelece (art. 113, §4º) que a legislação específica de cada ente só será observada naquilo que não colidir com essa Resolução; iii) os processos de restituição e de compensação devem seguir o rito estabelecido pelo Comitê Gestor do Simples Nacional (§ 14 do art. 21), o qual estabelece que os processos de restituição deverão observar a legislação de cada ente federado (art. 118, § 2º, da Resolução CGSN nº 94/2011), mas não deixa claro qual o rito a ser aplicado aos processos de compensação no âmbito do Simples Nacional.

Dessa forma, a Lei Complementar nº 123/2006 remete a disciplina processual do instituto da consulta sobre a legislação tributária relativa ao Simples Nacional (art. 40, acima transcrito) à legislação infralegal produzida pelo Comitê Gestor (resoluções), o que é um grave desrespeito ao princípio constitucional da legalidade (v. item 2.3.1) e à previsão constitucional de reserva absoluta de lei para o estabelecimento de normas gerais sobre procedimentos em matéria processual (art. 24, XI e §§ 3º e 4º).

Por sua vez, a Resolução CGSN nº 94/2011, ao disciplinar o rito do processo de consulta, relega a um plano subsidiário e complementar a legislação específica de cada ente federativo (art. 113, §4º) e desrespeita o consagrado princípio processual do duplo grau de cognição (v. item 2.3.2.2), ao estabelecer a obrigatoriedade de instância única para a solução do processo de consulta em todos os entes federativos (art. 114).

Ressalte-se também que essa previsão de instância única em todos os entes federativos para a solução do processo de consulta no âmbito do Simples Nacional (art. 114 da Resolução CGSN nº 94/2011), por colidir frontalmente com o disposto nas leis que disciplinam o processo administrativo de consulta em alguns entes federativos (v. itens 2.7 e 2.8), estabelece um rito mais desfavorável aos processos dos contribuintes do Simples Nacional sediados nesses entes – em comparação com o rito que será aplicado aos demais contribuintes –, o que configura mais um desrespeito à Constituição Federal de 1988, em razão do disposto nos arts. 146, III, “d”, e 179 (v. item 3.1).

4.2 TRATAMENTOS LEGAIS ADOTADOS NO RIO GRANDE DO NORTE

4.2.1 Pela União

A União, representada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cumprindo o disposto no art. 39 da Lei Complementar nº 123/2006 e no art. 8º da Resolução CGSN nº 94/2011 adota na condução do contencioso administrativo relativo ao Simples Nacional (motivado pelos eventos: lançamento de ofício, exclusão de ofício e indeferimento da opção), em todos os entes da federação, o mesmo rito processual disciplinado no Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Tributário no âmbito da União e, de forma subsidiária e naquilo que não conflitar com o citado Decreto, as normas procedimentais e processuais contidas na Lei nº 9.784/99. O Decreto nº 70.235/72 e a Lei nº 9.784/99 já foram apresentados no item 2.5 deste trabalho.

Quanto ao processo de consulta, a legislação federal de regência (arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235/72 e arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430/96), também apresentada no item 2.5 deste trabalho, está inteiramente compatível com o rito processual estabelecido na Resolução CGSN nº 94/2011.

4.2.2 Pelo Estado do Rio Grande do Norte

O que se constata no Estado do Rio Grande do Norte – com relação à legislação de regência do contencioso administrativo-tributário (v. item 2.6) – é que apesar da previsão legal (art. 57 da Lei nº 6.968/96) de existência do “processo fiscal administrativo”, não existe uma lei (ordinária ou complementar) estadual disciplinando o Processo Administrativo Tributário, uma vez que ao utilizar a expressão “**conforme dispuser a legislação**”, ao final do art. 57 da Lei nº 6.968/96, o legislador acabou por facultar ao Poder Executivo estadual a competência para legislar integralmente – criando e alterando normas – sobre o Processo Administrativo Tributário por meio de decretos, o que está em desacordo com o princípio constitucional da legalidade (v. item 2.3.1, “b”) e com as normas constitucionais que definem a competência legislativa para dispor sobre matéria

procedimental e processual (v. item 2.4), que requerem reserva de lei para sua disciplina. (grifo nosso)

Comparando as legislações que regem o Processo Administrativo Tributário na União, no Rio Grande do Norte, no Distrito Federal e nos demais Estados – apresentadas nos itens 2.5 a 2.7 deste trabalho – constata-se que nos outros entes federativos o Processo Administrativo Tributário encontra-se sempre disciplinado por lei (ou por decreto recepcionado como lei pela Constituição Federal, como é o caso do Decreto Federal nº 70.235/72; ou por decreto-lei, que tem status de lei; ou por lei ordinária; ou por lei complementar) e que **somente no Estado do Rio Grande do Norte o Processo Administrativo Tributário está totalmente disciplinado por meio de decretos do Poder Executivo estadual.** (grifo nosso)

A condução do contencioso administrativo-tributário no âmbito do Estado do Rio Grande do Norte, conforme visto no item 2.6 deste trabalho, encontra-se atualmente disciplinada no Decreto nº 13.796/98 (denominado de “REGULAMENTO DE PROCEDIMENTOS E DE PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO (RPAT)”), legislação que deveria ser aplicada a todos os contribuintes estaduais, incluindo os optantes do Simples Nacional, para se cumprir o disposto no art. 39 da Lei Complementar nº 123/2006.

Porém, no Estado do Rio Grande do Norte, a condução do contencioso relativo ao indeferimento da opção e à exclusão do Simples Nacional está disciplinada, respectivamente, nos arts. 251-D/E e 251-U do Decreto nº 13.640, de 13 de novembro de 1997 (Regulamento do ICMS, onde os citados artigos foram incluídos, respectivamente, pelos Decretos nº 19.916/2007 e 20.862/2008), que estabelecem instância única para julgamento das impugnações contra indeferimento da opção (art. 251-E, § 2º) e contra a exclusão do regime (art. 251-U, § 5º), e prazos, para o contribuinte, de 5 (cinco) dias para apresentar impugnação contra o indeferimento da opção (art. 251-D, § 4º) e de 15 dias para apresentar impugnação contra a exclusão (art. 251-U, § 1º).

Esse rito processual – específico para a condução do contencioso tributário relativo ao Simples Nacional – estabelecido nos arts. 251-D/E e 251-U do Decreto nº 13.640/97, além de afrontar o princípio constitucional da legalidade, uma vez que (assim como ocorre com o rito geral estabelecido no Decreto nº 13.796/98-RPAT) está disciplinado por Decreto e não por Lei como exige a Constituição Federal de 1988 (v. itens 2.3.1, “b” e 2.4), contraria também a previsão constitucional do art.

179, pois estabelece rito processual mais desfavorável ao contribuinte optante do Simples Nacional, em comparação com o rito geral (disciplinado no Decreto nº 13.796/98-RPAT) e aplicado ao contencioso administrativo-tributário dos demais contribuintes estaduais, o qual prevê (v. item 2.6) duplo grau de cognição e prazo de 30 (trinta) dias para o contribuinte (impugnação e recurso voluntário).

Outra comprovação, mais recente, de afronta ao princípio constitucional da legalidade foi a edição do Decreto nº 22.248, de 18 de maio de 2011, que altera o Decreto nº 13.796/98 para dispor sobre o Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) aplicável às pessoas jurídicas (matéria de ordem processual tributária, por estar intimamente ligada à ciência das decisões aos contribuintes e, portanto, às garantias processuais constitucionais da ampla defesa e do contraditório) e que traz como fundamento legal para sua edição o supracitado artigo 57 da Lei Estadual nº 6.968/96.

4.2.3 Pelo Município de Natal/RN

O procedimento e o Processo Administrativo Tributário no âmbito do Município de Natal/RN encontram-se atualmente disciplinados por dois diplomas legais municipais: a Lei nº 3.882/1989 (arts. 128 a 171), que constitui o “Código Tributário do Município do Natal”, e a Lei nº 5.872/2008, que “regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Municipal” e desempenha na esfera municipal o mesmo papel subsidiário e complementar que a Lei nº 9.784/99 desempenha na Administração Pública Federal.

Considerando a inexistência de outro diploma legal municipal definindo um rito processual específico para a condução contencioso administrativo relativo ao Simples Nacional, o rito processual a ser utilizado nesse contencioso deverá ser o definido pelas leis supracitadas, cujas principais características foram apresentadas no item 2.8 deste trabalho e permitem concluir que o rito ali definido obedece aos princípios constitucionais processuais (v. item 2.3.1) e é compatível com os ritos processuais administrativo-tributários definidos nas legislações federal (v. item 2.5) e estadual (v. item 2.6).

Com relação ao processo de consulta no âmbito do Simples Nacional, conforme observado nos itens 2.8 e 4.1 deste trabalho, o rito disciplinado na

legislação municipal (arts. 151 a 155 da Lei nº 3.882/89) tem como única diferença dos ritos federal, estadual e do rito nacional estabelecido na Resolução CGSN nº 94/2007, a previsão do duplo grau de cognição.

No entanto, apesar de a legislação do Município de Natal/RN prever para todos os contribuintes um rito de solução de consulta com a garantia processual do duplo grau de conhecimento, tal garantia não poderá ser aplicada aos contribuintes do Simples Nacional, uma vez que o município terá que seguir o rito (mais desfavorável) disciplinado na Resolução CGSN nº 94/2011, o qual prevê – obrigatoriamente para todos os entes federativos – solução em instância única para o processo de consulta no âmbito do Simples Nacional (art. 114).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O resultado do estudo das legislações – apresentadas nos itens 2.5 a 2.8 deste trabalho – que disciplinam o Processo Administrativo Tributário nos entes federativos deixa claro que as legislações federal, estadual e municipal estabelecem ritos processuais bastante similares, principalmente com relação aos pontos que deveriam fazer parte de uma lei nacional (de que ainda carece o sistema processual tributário brasileiro) voltada para a uniformização – por meio de normas gerais e vinculantes para todos os entes da federação – dos procedimentos que garantam a plena realização das garantias constitucionais processuais, principalmente a do devido processo legal, a do contraditório e a da ampla defesa (incisos LIV e LV do art. 5º).

Assim, pode-se concluir que se os três entes federativos aptos a atuar na condução do contencioso administrativo relativo ao Simples Nacional no Estado do Rio Grande do Norte seguirem a determinação contida no art. 39 da Lei Complementar nº 123/2006, não haverá, na prática, diferenças relevantes entre os ritos processuais e serão atendidas as garantias constitucionais processuais.

Por outro lado, conforme relatado no item 4.2.2 deste trabalho, constatou-se que o Estado do Rio Grande do Norte não está cumprindo a determinação contida no art. 39 da Lei Complementar nº 123/2006, uma vez que vem adotando, na condução do contencioso administrativo relativo ao Simples Nacional, rito processual específico estabelecido no Decreto nº 13.640/97, que – além de divergir substancialmente do rito previsto no Decreto nº 13.796/98, aplicável aos demais contribuintes estaduais – está maculado por duas flagrantes inconstitucionalidades: i) o Rio Grande do Norte é o único Estado brasileiro onde o Processo Administrativo Tributário está disciplinado por Decreto (v. item 2.7) e não por Lei como exige a Constituição Federal de 1988 (v. itens 2.3.1, “b” e 2.4); ii) o rito processual específico estabelecido para o contribuinte optante do Simples Nacional lhe é mais desfavorável que o rito previsto para os demais contribuintes, o que contraria a previsão do art. 179 da Lei Maior.

Face a essa constatação, e em nome dos princípios constitucionais da igualdade, da legalidade e do devido processo legal – com as garantias da ampla defesa e do contraditório dele decorrentes –, e também como forma de atender ao

comando do art. 179 da Constituição Federal de dispensar tratamento jurídico diferenciado e favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte, recomenda-se ao Estado do Rio Grande do Norte que:

- edite, no exercício da sua competência legislativa constitucional (art. 24, §1º) e a exemplo dos outros Estados brasileiros e do Distrito Federal, uma Lei estadual disciplinando (normas gerais) o Processo Administrativo Tributário, considerando que atualmente essa matéria encontra-se inteiramente disciplinada por meio de decretos do Poder Executivo estadual (Decretos nºs 13.640/97 e 13.796/98);

- altere, imediatamente e enquanto se aguarda a edição da Lei estadual disciplinando o Processo Administrativo Tributário, os arts. 251-D/E e 251-U do Decreto nº 13.640/97 (que disciplinam o contencioso administrativo estadual relativo ao Simples Nacional), de modo a compatibilizar o rito processual específico desse decreto, com o rito processual estabelecido no Decreto nº 13.796/98 e aplicável ao contencioso administrativo-tributário dos demais contribuintes estaduais.

À União, em razão das constatações levantadas no item 4.1 deste trabalho e em nome dos mesmos princípios e comando constitucionais acima citados, recomenda-se que:

- altere o art. 40 da Lei Complementar nº 123/2006, de modo a impossibilitar que o rito processual da solução de consulta no âmbito do Simples Nacional seja disciplinado por meio de instrumento infralegal (Resolução);

- altere, imediatamente e enquanto se aguarda a alteração do art. 40 da Lei Complementar nº 123/2006 acima proposta, o art. 114 da Resolução CGSN nº 94/2011, para prever instância dupla para o rito do processo de solução de consulta no âmbito do Simples Nacional, compatibilizando-o com o consagrado princípio processual do duplo grau de cognição previsto nas leis de outros entes federativos, caso do Distrito Federal, de alguns Estados (e.g.: Amapá, Minas Gerais, Rio de Janeiro e Tocantins) e do Município de Natal/RN.

- altere o § 14 do art. 21 da LC nº 123/2006, que determina que os processos administrativos de restituição e de compensação seguirão o rito estabelecido pelo Comitê Gestor do Simples Nacional, para que o mesmo seja transferido para a Seção XII do Capítulo IV da LC nº 123/2006 (intitulada “Do Processo Administrativo Fiscal”) e já estabeleça que ritos serão seguidos pelos entes federativos na condução desses processos no âmbito do Simples Nacional, de modo a impossibilitar que tais ritos sejam disciplinados por normas infralegais.

REFERÊNCIAS

- _____. **Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>.
- _____. **Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235Compilado.htm>.
- _____. **Decreto nº 13.640, de 13 de novembro de 1997.** Disponível em: <<http://www.set.rn.gov.br>>.
- _____. **Decreto nº 13.796, de 16 de fevereiro de 1998.** Disponível em: <<http://www.set.rn.gov.br>>.
- _____. **Decreto nº 22.248, de 18 de maio de 2011.** Disponível em: <<http://www.set.rn.gov.br>>.
- _____. **Decreto-Lei nº 05, de 15 de março de 1975.** Disponível em: <<http://www.sefaz.rj.gov.br>>.
- _____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm>.
- _____. **Lei nº 3.938, de 26 de dezembro de 1966.** Disponível em: <<http://www.sef.sc.gov.br>>.
- _____. **Lei nº 6.537, de 27 de fevereiro de 1973.** Disponível em: <<http://www.sefaz.rs.gov.br>>.
- _____. **Lei nº 3.216, de 09 de junho de 1973.** Disponível em: <<http://www.sefaz.pi.gov.br>>.
- _____. **Lei nº 2.964, de 30 de dezembro de 1974.** Disponível em: <<http://www.sefaz.es.gov.br>>.
- _____. **Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975.** Disponível em: <<http://www.fazenda.mg.gov.br>>.
- _____. **Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989.** Disponível em: <<http://www.fazenda.sp.gov.br>>.
- _____. **Lei nº 3.882, de 11 de dezembro de 1989.** Disponível em: <<http://www.natal.rn.gov.br/semut>>.
- _____. **Lei nº 10.654, de 27 de novembro de 1991.** Disponível em: <<http://www.sefaz.pe.gov.br>>.
- _____. **Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991.** Disponível em: <<http://www.sefaz.go.gov.br>>.

_____. **Lei nº 072, de 30 de junho de 1994.** Disponível em:
<<http://www.sefaz.rr.gov.br>>.

_____. **Lei nº 11.580, de 14 de novembro de 1996.** Disponível em:
<<http://www.fazenda.pr.gov.br>>.

_____. **Lei nº 6.379, de 02 de dezembro de 1996.** Disponível em:
<<http://www.receita.pb.gov.br>>.

_____. **Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996.** Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9317.htm>.

_____. **Lei nº 3.796, de 26 de dezembro de 1996.** Disponível em:
<<http://www.sefaz.se.gov.br>>.

_____. **Lei nº 688, de 27 de dezembro de 1996.** Disponível em:
<<http://www.portal.sefin.ro.gov.br>>.

_____. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9430.htm>.

_____. **Lei nº 6.968, de 30 de dezembro de 1996.** Disponível em:
<<http://www.set.rn.gov.br>>.

_____. **Lei nº 12.732, de 24 de setembro de 1997.** Disponível em:
<<http://www.sefaz.ce.gov.br>>.

_____. **Lei nº 400, de 22 de novembro de 1997.** Disponível em:
<<http://www.sefaz.ap.gov.br>>.

_____. **Lei nº 6.182, de 30 de dezembro de 1998.** Disponível em:
<<http://www.sefa.pa.gov.br>>.

_____. **Lei nº 10.177, de 30 de dezembro de 1998.** Disponível em:
<<http://www.fazenda.sp.gov.br>>.

_____. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.** Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9784.htm>.

_____. **Lei nº 9.841, de 05 de outubro de 1999.** Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9841.htm>.

_____. **Lei nº 6.161, de 26 de junho de 2000.** Disponível em:
<<http://www.sefaz.al.gov.br>>.

_____. **Lei nº 11.781, de 06 de julho de 2000.** Disponível em:
<<http://www.sefaz.pe.gov.br>>.

_____. **Lei nº 13.800, de 18 de janeiro de 2001.** Disponível em:
<<http://www.sefaz.go.gov.br>>.

_____. **Lei nº 2.315, de 25 de outubro de 2001.** Disponível em:
<<http://www.sefaz.ms.gov.br>>.

_____. **Lei nº 1.288, de 28 de dezembro de 2001.** Disponível em:
<<http://www.sefaz.to.gov.br>>.

_____. **Lei nº 14.184, de 31 de janeiro de 2002.** Disponível em:
<<http://www.fazenda.mg.gov.br>>.

_____. **Lei nº 7.692, de 1º de julho de 2002.** Disponível em:
<<http://www.sefaz.mt.gov.br>>.

_____. **Lei nº 7.799, de 19 de dezembro de 2002.** Disponível em:
<<http://www.sefaz.ma.gov.br>>.

_____. **Lei nº 2.794, de 06 de maio de 2003.** Disponível em:
<<http://www.sefaz.am.gov.br>>.

_____. **Lei nº 418, de 15 de janeiro de 2004.** Disponível em:
<<http://www.sefaz.rr.gov.br>>.

_____. **Lei nº 6.771, de 16 de novembro de 2006.** Disponível em:
<<http://www.sefaz.al.gov.br>>.

_____. **Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007.** Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Ato2007-2010/2007/Lei/L11457.htm>.

_____. **Lei nº 8.797, de 08 de janeiro de 2008.** Disponível em:
<<http://www.sefaz.mt.gov.br>>.

_____. **Lei nº 5.872, de 04 de julho de 2008.** Disponível em:
<<http://www.natal.rn.gov.br/semut>>.

_____. **Lei nº 16.469, de 19 de janeiro de 2009.** Disponível em:
<<http://www.sefaz.go.gov.br>>.

_____. **Lei nº 13.457, de 11 de março de 2009.** Disponível em:
<<http://www.fazenda.sp.gov.br>>.

_____. **Lei nº 4.567, de 09 de maio de 2011.** Disponível em:
<<http://www.fazenda.df.gov.br>>.

_____. **Lei Complementar nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981.** Disponível em:
<<http://www.sefaz.ba.gov.br>>.

_____. **Lei Complementar nº 07, de 30 de dezembro de 1982.** Disponível em:
<<http://www.sefaz.ac.gov.br>>.

_____. **Lei Complementar nº 33, de 26 de dezembro de 1996.** Disponível em:
<<http://www.sefaz.se.gov.br>>.

_____. **Lei Complementar nº 19, de 29 de dezembro de 1997.** Disponível em:
<<http://www.sefaz.am.gov.br>>.

_____. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.** Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp123.htm>.

_____. **Lei Complementar nº 465, de 03 de dezembro de 2009.** Disponível em:
<<http://www.sef.sc.gov.br>>.

_____. **Portaria do MF nº 256, de 22 de junho de 2009.** Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2009/MinisteriodaFazenda/portmf256.htm>>.

_____. **Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional nº 94, de 29 de novembro de 2011.** Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Resolucao/2011/CGSN/Resol94.htm>>

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Curso de Processo Administrativo Tributário.** 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

CASTRO, Alexandre Barros. **Processo Tributário.** 3. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

MARINS, James, BERTOLDI, Marcelo M.. **Simples Nacional,** 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial).** 5. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno,** 11. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro.** 23. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

NOHARA, Irene Patrícia, MARRARA, Thiago. **Processo Administrativo,** 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PAULSEN, Leandro, ÁVILA, René Bergmann, SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito Processual Tributário.** 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

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

ROCHA, Sergio André. **Processo Administrativo Fiscal.** 4. ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010.