

GIOVANNI TURAZZI

**O CONTRADITÓRIO E A AMPLA DEFESA NO
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL**

FLORIANÓPOLIS - 1998

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

DEPARTEMENTO DE DIREITO

CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

**O CONTRADITÓRIO E A AMPLA DE DEFESA NO PROCESSO
ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL**

A presente monografia é requisito parcial para a conclusão do curso de graduação em DIREITO da Universidade Federal de Santa Catarina, e foi desenvolvida pelo acadêmico **GIOVANNI TURAZZI**, sob a orientação do professor **UBALDO CÉSAR BALTHAZAR**.

Florianópolis - 1998

**APROVAÇÃO PELA
BANCA EXAMINADORA**


UBALDO CESAR BATHAZAR


ÍNDIO JORGE ZAVARIZE


ROGÉRIO STOETERAU

NOTA ATRIBUÍDA: 9,50.

AGRADEÇO

Ao professor e advogado **UBALDO CÉSAR BALTHAZAR**, quem muito auxiliou com críticas e sugestões para a obra.

Ao amigo e Auditor Fiscal do Tesouro Nacional **GILSON WESLER MICHELS**, quem colaborou com incansável atenção no esclarecimento de dúvidas de ordem teórica e prática, bem como com empréstimo da grande maioria dos livros utilizados como fonte bibliográfica no desenvolvimento desta monografia.

Ao amigo e também Auditor Fiscal do Tesouro Nacional **EDEN RICARDO ZANATO**, quem dedicava horas de seus descansos dominicais em discussões pertinentes ao tema em apreço.

Ofereço esta pequena obra aos meus pais,
AGENOR TURAZZI e **VANILDE
WARMLING TURAZZI**, pois o meu desejo
em concluir o curso de Direito viabilizou a
concretização do que para eles era um sonho.
Obrigado pelo exemplo de vida, pelo carinho e
pelo amor que sempre me deram.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	2
CAPÍTULO I. O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	4
1. NASCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	4
2. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	5
2.1 Conceito	6
2.2 Natureza Jurídica e Eficácia	9
2.2.1 Teoria Constitutivista	9
2.2.2 Teoria Declarativista	11
2.3 Procedimento ou Ato	14
2.4 Tipos	18
2.5 Motivação	21
2.6 Vícios e o Princípio da Legalidade	22
CAPÍTULO II. O CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO	27
1. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO CONTENCIOSO FEDERAL	28
1.1 Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM)	29
1.2 Defesa e Julgamento de Primeira Instância	30
1.3 Recurso Voluntário	32
1.4 Julgamento de Segunda Instância	34
1.5 Julgamento em Instância Especial	38
CAPÍTULO III. O PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA	40
1. GARANTIAS PROCESSUAIS DO CONTRIBUINTE	40
2. O CONTRADITÓRIO E A AMPLA DEFESA	41
3. O DIREITO À PROVA	49
3.1 A Verdade Material	50
3.2 O ônus da prova	51
3.3 Provas Admissíveis	54
3.3.1 Documentos particulares	55
3.3.2 Perícia	57
3.3.3 Confissão	61
4. A IMPARCIALIDADE DA AUTORIDADE JULGADORA	63
5. SENTENÇA E O DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO	66
CONSIDERAÇÕES FINAIS	67
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	69

INTRODUÇÃO

O Estado, ao tributar, atua diretamente sobre o particular e sobre a economia, refletindo, desta forma, seus atos tanto ao nível social como individual. O contribuinte, quanto lesado em seu patrimônio por ilegalidade ou abuso da autoridade fiscal, tem o direito de recorrer ao próprio Estado para fazer valer seus direitos. Assim, tanto pelo processo judicial como pelo administrativo o sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, o devedor de uma prestação pecuniária frente ao Estado, credor, procura o próprio Estado-exator para defender seu patrimônio.

Conforme o princípio da divisão dos poderes defendido por Montesquieu, cada poder (Executivo e Judiciário) dentro da competência conferida pelo Legislativo, atuará na solução de conflito.

A partir da Constituição de 1988, em seu art. 5º, inciso LV, inaugurou-se uma nova fase para o processo administrativo, do qual é espécie o processo administrativo fiscal regulado pelo Dec. 70.235/72. O texto constitucional equiparou o processo administrativo ao processo civil, na medida em que conferiu a ambos a garantia do contraditório e da ampla defesa, não se aplicando este corolário, desta forma, somente ao processo judicial; não somente aos processos administrativos em que haja acusados; mas também a todo e qualquer processo administrativo que haja litigantes, entendida a expressão como titulares de conflitos de interesses, verificando-se, desta forma, que a estrutura em que estão montados tanto o processo judicial como o administrativo cada vez mais se

assemelham, na medida em que o legislador aumenta a complexidade do processo administrativo fiscal.

Procuraremos demonstrar que, a partir do nascimento da obrigação tributária e o início da atividade da administração para a realização do lançamento, nos termos do art. 142 do CTN, bem como para a lavratura do auto de infração, tem o sujeito passivo o direito e a autoridade administrativa o dever de propiciar a ampla defesa e o contraditório, face a natureza eminentemente processual da atividade tributária.

Será abordado ainda o contencioso administrativo tributário federal, nos termos do Decreto 70.235/72 e alterações posteriores, visando apresentar a seara administrativa fiscal em seus procedimentos, órgãos e competências.

Por fim, cuidaremos das garantias processuais constitucionais asseguradas aos contribuintes, como a imparcialidade da autoridade julgadora, o direito à prova lícita e o duplo grau de jurisdição, que possuem estreita relação com os princípios do contraditório e da ampla defesa.

CAPÍTULO I

O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

1. NASCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O direito do Estado liquidar o crédito tributário inicia-se com o nascimento da obrigação pela ocorrência do fato imponible descrito na hipótese de incidência prevista pela norma. Desta forma, importante é o estudo do momento em que nasce tal obrigação, frente às divergências doutrinárias que envolvem este assunto.

O CTN em seu art. 113, § 1º reza: *A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador (...)* e, em seu parágrafo 2º: *A obrigação acessória decorre da legislação tributária (...).*

Celso Ribeiro Bastos elucida que *o fato gerador é a descrição feita, pela norma, de um ato ou fato que, ocorridos, geram a obrigação tributária. Há inegavelmente dois níveis em que pode ser entendida a expressão “fato gerador”: ou no plano hipotético em que o situa a norma (...) ou de outro lado, ao nível de fato gerador, isto é, da concreta ocorrência do fato ou ato. E conclui: os efeitos da obrigação jurídico-tributária não surgirão com a só existência abstrata da descrição legal. É preciso que ocorra materialmente o ato ou fato descritos,¹*

¹ **BASTOS**, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. Ed. Saraiva, 5ª. edição, Rio de Janeiro : 1997.

Amílcar Falcão, após defender a natureza declaratória do lançamento tributário, conclui que este não cria a obrigação tributária, mais sim esta surge quando da ocorrência do respectivo fato gerador e não quando ou em consequência do lançamento².

Geraldo Ataliba, em seu livro *Hipótese de Incidência Tributária*, afirma que o *vínculo obrigacional que corresponde ao conceito de tributo nasce, por força da lei, da ocorrência do fato gerador. Sendo que, é fato imponível um fato concreto, acontecido no universo fenomênico, que configura a descrição hipotética contida na lei. É a realização da previsão legal*³.

E continua: *A configuração do fato (aspecto material), sua conexão com alguém (aspecto pessoal), sua localização (aspecto espacial) e sua consumação num momento fático determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente determinam inexoravelmente o efeito jurídico desejado pela lei: criação de uma obrigação jurídica concreta, a cargo de pessoa determinada, num momento preciso*⁴.

2. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Nascida a obrigação tributária, inicia-se a fase em que a atividade processual administrativa fiscal procede a apuração do fato imponível, para que seja dado, pelo lançamento, ato final deste processo, um valor ao crédito tributário, ficando este *devidamente* constituído. Daí a necessidade de se estudar a posição doutrinária que envolve o lançamento, sua natureza constitutiva ou declarativa, sua processualidade, seus tipos, vícios e sua motivação.

² FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*, Ed. Forense, 6ª ed., Rio de Janeiro : 1994.

³ ATALIBA, Geraldo, *Hipótese de incidência tributária*, Ed. Malheiros, 5ª. edição São Paulo : 1992 - p. 62 e 63.

⁴ Ataliba, op. cit. p. 62.

2.1 Conceito

Tratando de “Crédito Tributário” no Título III, Capítulo II “Constituição do Crédito Tributário”, o Código Tributário Nacional dispõe em seu art. 142:

Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O propósito de uma definição legal como esta em epígrafe, é aclarar o significado do termo, eliminando sua vagueza, para assim utilizá-lo em outros dispositivos. A definição edificada pelo art. 142 busca reduzir a vaguidade do termo “lançamento”, que surge aí pela primeira vez, sendo subsequente utilizado nos artigos 143, 144, 145, 146, 147, 148, 149, 150, 160 e 173 do CTN.

A retenção do conceito de lançamento, nesse passo, é fundamental para analisar a natureza processual o supra-referido ato administrativo do lançamento.

Alfredo Augusto Becker, em sua obra *Teoria Geral do Direito Tributário*, ensina que o lançamento (“acertamento”) tributário consiste na série de atos psicológicos e materiais e ou jurídicos praticados pelo sujeito passivo (contribuinte), ou pelo sujeito ativo (Estado) da relação jurídica tributária, ou por ambos, ou por um terceiro, com a finalidade de, investigando e analisando fatos pretéritos: a) constatar a realização da hipótese de incidência e a incidência infalível (automática) (...); b) captar o fato que realizou o núcleo (base de cálculo) daquela

*hipótese de incidência (...); c) proceder a transfiguração daquele núcleo (base de cálculo) em um cifra aritmética (...); d) calcular a quantidade aritmética do tributo, mediante a aplicação da alíquota (que fora prefixada pela regra jurídica) (...)*⁵.

Ruy Barbosa Nogueira⁶ conclui pela afirmativa de que *o lançamento consiste sempre em vários atos jurídicos sucessivos, dirigidos à mesma finalidade de individualização do crédito tributário e todo ato que se segue pressupõe necessariamente o anterior e denuncia o subsequente*, cabendo acrescentar que esses atos, para gozarem de validade plena, devem subsumir-se à cláusula *due process of law*, permitindo que o sujeito passivo do ato de lançamento possa sempre se defender da obrigação tributária que se lhe pretende imputar (contraditório e ampla defesa).

Aurélio Pitanga Seixas Filho concorda que *lançamento tributário é um ato jurídico resultante do exercício da função administrativa fiscal de aplicação da lei tributária a um caso concreto, para criação de um título que habilite a cobrança do crédito tributário, devidamente liquidado após a valoração jurídica do fato gerador pela própria autoridade fiscal*⁷.

Para Eurico Marcos Diniz de Santi⁸ *a norma que deflui do art. 142 é norma de estrutura que informa o modo de produção do ato-norma administrativo*⁹. *Trata-se de regra que determina à administração federal, estadual, municipal e distrital o modo de produção de ato-norma administrativo de lançamento válido.*

⁵ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. Ed. Saraiva, 2ª. ed., São Paulo, 1972, p.325.

⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do lançamento tributários*. Ed. Resenha Tributária, 1965. p. 33.

⁷ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Princípios fundamentais do direito administrativo tributário*. Editora Forense, 1ª. edição, Rio de Janeiro : 1995.

⁸ *Lançamento tributário*. Ed. Max Limonad p. 130

⁹ Ato-norma administrativo em sua obra é conceituado como uma norma individual e concreta que, em seu prescritor, estabelece uma relação jurídica entre a administração e o particular, condicionada pela ocorrência de uma hipótese fática concreta (motivo do ato), dirigida à realização das normas gerais e abstratas, posta pelo Estado ou quem lhe faça as vezes, no exercício da função administrativa.

Para Alberto Xavier lançamento é *o ato da aplicação da norma tributária material no caso concreto*¹⁰.

Celso Ribeiro Bastos afirma que *o lançamento é um ato administrativo vinculado e obrigatório, estando, pois, adstrito aos termos da lei*¹¹.

Já Estevão Horvath¹² ensina: *Visto que, para nós, o lançamento é ato jurídico administrativo, tal devemos apartar a definição a ser construída daqueloutras que o vislumbram como procedimento ou ato psicológico. A justificativa de sua posição funda-se no direito positivo brasileiro, além, segundo ele, da maior parte da doutrina, onde o lançamento é visto como ato privativo da autoridade administrativa. Em razão disto ele conclui: não poderemos considerar nenhum dos atos praticados pelos particulares como sendo lançamento. Por esta razão, e só por isso, compreendemos o lançamento como sendo um ato administrativo. E continua: podemos defini-lo como sendo ato administrativo, da categoria dos simples, modificativos ou extintivos e vinculados, mediante o qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário, se identifica o sujeito passivo da obrigação correspondente, se determina a base de cálculo e a alíquota aplicável, formalizando o crédito e estipulando os termos da sua exigibilidade.*

Os conceitos dos autores analisados divergem quanto a considerar o lançamento como um ato administrativo isolado, ou uma sucessão de atos que o constitui, sendo a primeira doutrina a mais aceita. Todavia, a atividade administrativa de aplicação da lei no caso concreto, que disciplina o lançamento, caracteriza-se como um complexo de situações jurídicas instrumentais,

¹⁰ **XAVIER**, Alberto Pinheiro Xavier *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. Ed. Resenha Tributária, São Paulo : 1977. p 48.

¹¹ Bastos, op. cit., p. 206.

¹² **HORVATH**, Estevão. *Lançamento tributário e autolançamento* Ed. Dialética - São Paulo : 1997.

realizadas sob a égide da ampla defesa e do contraditório, insuscetível de confusão com a norma de direito material¹³.

2.2 Natureza Jurídica e Eficácia

O direito positivo brasileiro, pelo art. 142 do CTN, atribui ao ato de lançamento a função de constituir o crédito tributário. No próprio *caput* do dispositivo mencionado, é explicitada a finalidade propriamente dita do lançamento, qual seja, a de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo”, que são elementos dos quais se pode extrair que estes tipifiquem simplesmente uma declaração de algo que já existia.

Procurou desta forma o legislador separar a obrigação tributária do crédito tributário pelo lançamento. Conforme Horvath,¹⁴ *podemos rebater, à luz dos ensinamentos da Teoria Geral do Direito, esta dicotomia, de vez que não existe, por ser logicamente impossível, obrigação sem crédito, já que este é um dos elementos essenciais da relação jurídica tributária, como, de resto de todas as relações jurídicas.*

A doutrina é rica em argumentos acerca da eficácia constitutiva ou declarativa do ato de lançamento.

2.2.1 Teoria Constitutivista

¹³ Cf. art. 142 do Código Tributário Nacional.

¹⁴ Horvath, op. cit. p. 53

Conforme Alberto Pinheiro Xavier¹⁵, todos os adeptos desta corrente, de uma forma ou de outra, acabam por entender que é o lançamento que imprime exigibilidade à obrigação e que antes da sua prática não pode falar-se em crédito tributário.

Essa teoria, conforme os ensinamento do ilustre professor, possuiria três orientações, a saber:

1ª. As situações jurídicas anteriores ao lançamento não seriam situações de direito material, mas sim situações jurídicas subjetivas de caráter processual ou instrumental, no sentido de que respeitariam apenas à atividade administrativa do Fisco e dos particulares, desenvolvida através de um procedimento administrativo. Nesta corrente, como pequenas variações de pensamento, na maior parte das vezes devidas a questões terminológicas, situam-se Allorio, Magnanni, Schneider, Fleiner, Nawiasky, Von Myrbach-Rheinfeld, Riewald, Lassar, Jeze, Damerville e Salazar. Esses autores distinguem a relação creditícia de direito substancial de uma relação instrumental em que o sujeito ativo dispõe dos poderes necessários à determinação da prestação tributária devida e, paralelamente, o sujeito passivo se encontra em posição de sujeição a esses poderes ou investido em concretos deveres de colaboração.

2ª. Numa segunda linha de raciocínio, ainda dentro da corrente constitutivista, encontramos Berliri, para quem a Administração tem o “direito potestativo” de constituir-se credora do tributo.

3ª. A terceira e última corrente constitutivista tem, a exemplo da segunda exposta acima, natureza substancial, mas diferentemente daquela, defende que as situações jurídicas já referidas, se não podem incluir-se no conceito preciso de obrigação, participam contudo de

¹⁵ Xavier, op. cit., p. 202.

características afins à do fenômeno obrigacional. Defendem-na Rubens Gomes de Souza, Rotondi, Zappalá - Lanza e Liccardo.¹⁶

Poderíamos resumir essa doutrina dizendo que para esse professores, inexistente obrigação tributária antes da prática do lançamento, razão suficiente para que este tenha eficácia constitutiva.

2.2.2 Teoria Declarativista

A teoria declarativista também pode ser subdividida em várias idéias, segundo a orientação esposada por seus adeptos, as quais se podem sintetizar nas formulações que se seguem.

1ª. O lançamento teria por função transformar o vínculo abstrato (que segue com a ocorrência do fato imponible) numa obrigação concreta em relação a um certo contribuinte. São seus defensores Spitaler e Paulick, Winterstetter, Bassos Leães.¹⁷

2ª. O lançamento teria o efeito de uma liquidação, no sentido de que representa o ato final de uma atividade de aplicação da lei tributária ao caso concreto. Defendem-na Capaccioli e Pasquale Russo.¹⁸

3ª. Giannini argumenta com a teoria da “certeza jurídica”, onde o lançamento teria, como eficácia própria, uma declaração de certeza do *an* e do *quantum* da obrigação tributária¹⁹. É também, com pequenas nuances, o pensamento de Alessi e D’Amati.

4ª. Por fim, poder-se-ia falar da “teoria da condição de exigibilidade”. Na sua formulação mais aprimorada foi também Giannini quem a expôs, quando disse que o lançamento é condição de exigibilidade da obrigação tributária. Seria como o acabamento da teoria da certeza e da

¹⁶ Xavier, op. cit., p. 204.

¹⁷ Idem, op. cit., pp. 269 e 270.

¹⁸ Idem, op. cit., p. 272.

¹⁹ Idem, op. cit., pp. 276 e 277.

liquidação, com a ressalva de que estas são tão somente pressuposto para a plena realização da eficácia característica do lançamento, a qual seria a de determinar a exigibilidade do crédito tributário²⁰.

Alberto Xavier expõe seu entendimento quanto ao tema, adotando o que denomina de *teoria dos graus sucessivos de eficácia* e concluindo que com a ocorrência do fato tributário, a obrigação tributária -, que ele trata por obrigação de imposto - se torna *existente; no momento da prática do lançamento passa a ser atendível; no momento do prazo de vencimento, torna-se exigível pelo credor e realizável pelo devedor; no momento em que se esgota o período de cobrança voluntária e se procede à inscrição da dívida ativa, torna-se exequível*. Prossegue o autor: *e torna-se atendível, exigível, realizável e exequível no precisos temos declarados no lançamento, isto é, nos termos e limites da obrigação tributária abstrata*²¹.

Já o Professor Souto Borges postula que com a ocorrência do fato tributário surge a obrigação de caráter geral e abstrato, enquanto que pelo lançamento nasce a obrigação de caráter individual e concreto²².

Paulo de Barros Carvalho²³ ao referir-se ao pensamento de Souto Borges observa que a obrigação nascida com a ocorrência do fato gerador já está individualizada; apenas o lançamento lhe trará a liquidez. Referindo-se ainda à idéia de Souto, dispõe ele: *A bem urdida argumentação de professor pernambucano, todavia, não demove os obstáculos substanciais, porque a obrigação que irrompe por força do acontecimento típico não é de índole geral e abstrata. Está perfeitamente individualizada. Falta-lhe apenas a liquidez que o lançamento virá trazer. Obrigação geral e*

²⁰ Xavier, op. cit, p. 281.

²¹ Idem, op. cit., p. 349.

²² SOUTO MAIOR BORGES, José, in "Lançamento tributário" - Tratado de Direito Tributário Brasileiro", vol. IV, Forense, 1981, pp. 535 - 536.

²³ CARVALHO, Paulo Barros de. *Teoria da Norma Tributária*. Revista dos Tribunais, 2ª. ed., p. 227.

abstrata está na lei, antes da ocorrência factual. O lançamento, não há dúvida, reveste-se da natureza de uma norma individual, mas para o fim precípuo de acrescentar determinação e certeza àquela obrigação que já nascera, fixando, além disso, os termos da sua exigibilidade”

Amílcar Falcão defende com fortes argumentos a natureza declaratória do lançamento e expõe, em resumo, alguns pontos concludentes da eficácia declaratória do lançamento:

- a) as valorações qualitativas por ele realizadas têm em vista o momento do fato gerador e não o do lançamento;*
- b) as valorações quantitativas têm em vista igualmente aquele momento;*
- c) a vinculação do sujeito passivo principal (contribuinte) ao fato gerador se determina no instante do surgimento deste (...);*
- d) como decorrência do que foi afirmado na letra c precedente, o falecimento do contribuinte depois de ocorrido o fato gerador e antes do lançamento não tem influência sobre este, que será dirigido aos sucessores (sujeição passiva indireta por transferência: hipótese da sucessão tributária) do mesmo contribuinte;*
- e) o regime normativo substantivo por que se regerá a obrigação tributária será o do época do fato gerador e não o da época do lançamento (...);*
- f) por isso mesmo a revogação da lei tributária depois da ocorrência do fato gerador e antes de ser feito o lançamento não impede que este seja expedido (...);*
- g) pode o legislador estatuir um prazo de prescrição ou, como acontece na nossa legislação do imposto de renda (referindo-se ao RIR aprovado pelo Dec. Nº 51.900/63), de decadência do direito ao tributo, e, nesse caso, o lançamento não poderá ser feito,*

*pela extinção (se se tratar de decadência) ou pela inexigibilidade (se se tratar de prescrição) da relação obrigacional preexistente (...)*²⁴.

E conclui: *O efeito resultante do lançamento tem que ver com a exigibilidade da prestação que constitui objeto da obrigação tributária - ou seja, com a exigibilidade do pagamento do tributo. (...) . Quanto ao mais, limita-se o lançamento a reconhecer, valorar qualitativa e quantitativamente, liquidar em suma a obrigação tributária que lhe é preexistente (...)*²⁵.

2.3 Procedimento ou Ato

No item 2.1 estudamos o conceito de autores sobre o lançamento tributário, onde divergia-se quanto a este ser um ato ou uma sucessão de atos. Porém, o fato da maioria pertencer a primeira corrente, ou seja, considerá-lo um ato, não retira a processualidade e natureza jurisdicional em que está mergulhada esta atividade administrativa.

Procedimento administrativo, na definição de Alberto Xavier, é *a sucessão ordenada de formalidades tendentes à prática ou à execução de um ato administrativo por parte da autoridade ou órgão administrativo.*

Para Celso Antônio Bandeira de Mello, procedimento administrativo *reporta-se a estas hipóteses em que os resultados pretendidos são alcançados por via de um conjunto de atos encadeados em sucessão itinerária até desembocarem no ato final*²⁶.

Por outro lado, Paulo de Barros Carvalho ensina que *se procedimento é uma série de atos (...), torna-se evidente que, ou escolhemos o final da série, resultado do procedimento, para identificar a existência da entidade, ou haveremos de reconhecê-lo, assim que instalado o*

²⁴ Falcão, op. cit., p. 55-56.

²⁵ Idem, op. cit., p. 55.

*procedimento, como a celebração dos primeiros atos. Parece óbvio que não basta haver procedimento para que exista lançamento*²⁷. E mais, *que o procedimento não é da essência do lançamento, que pode consubstanciar-se em ato isolado, independente de qualquer outro*²⁸

Com base no parágrafo anterior, conclui-se que o sentido dado por autores converge de forma expressa ou implícita, para o resultado finalístico do procedimento: um ato administrativo.

Estevão Horvath procura distinguir os procedimentos anteriores ao ato de lançamento propriamente dito, preferindo *denominar de “procedimento de apuração” dos tributos ao “procedimento de lançamento” (quando por óbvio, este exista ou seja necessário), deixando o termo “lançamento” para identificar o ato em que culmina esse procedimento, ou é praticado independente da existência deste último*²⁹.

Para Cedeño de Barros³⁰ a sucessão de atos administrativos vai possibilitar a constatação e a valorização qualitativa e quantitativa das situações que a norma de direito material elege como pressuposto de incidência da obrigação tributária, tendo como consequência o *an debeatur* e o *quantum debeatur*. É essa série de atos de investigação que vai dar certeza e liquidez à exigibilidade do crédito tributário, não se confundindo com a investigação realizada no inquérito policial, que tem rito próprio, inquisitório, ausente o contraditório, ainda que se cuide de ilícito tributário.

Estabelece-se, segundo o mesmo autor, uma relação tríplice entre o Estado, a autoridade administrativa e o sujeito passivo da obrigação tributária, cf. art. 139 a 146 do CTN e

²⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Ato administrativo e direitos dos administrados*. Ed. RDT, São Paulo : 1981.

²⁷ Carvalho, op. cit., pp.255 e 256.

²⁸ Idem, op. cit. p. 260.

²⁹ Horvath, op. cit., p. 34.

³⁰ CADEÑO DE BARROS, José Fernando, *Aplicações dos princípios constitucionais do processo no direito tributário*. Ed. Saraiva, 1996, p. 108.

Decreto n. 70.235/72, com as alterações contidas na Lei n. 8.748/93 (DOU 10.12.1993) no que tange aos tributos federais.

Repudie-se, por derradeiro, as objeções existentes quanto à natureza jurisdicional da atuação administrativa, no que tange à decisão, no âmbito administrativo.

Com efeito, preleciona Hely Lopes Meirelles³¹:

"Afaste-se a errônea 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 controvérsias sujeitas 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*".

Araújo Cintra, Grinover e Dinamarco³², por sua vez, são incisivos em ver no "contencioso administrativo" - previsto sob a denominação de "procedimento", no art. 142 do Código Tributário Nacional, que regula a atividade tributária - verdadeiro exercício da função jurisdicional e, portanto, processo em sentido estrito.

Cadeño de Barros, trabalhando nessa perspectiva, conclui que o lançamento não se confunde com o ato jurídico, que tem natureza meramente declaratória e pressupõe um procedimento anterior. Parece-lhe que há um erro de apreciação, por parte daqueles que preconizam a natureza de ato jurídico do lançamento. Esse entendimento, segundo ele, resulta da confusão de conceitos jurídicos diferentes, quais sejam:

³¹ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. Ed. Malheiros, 19ª ed., São Paulo : 1994, p. 583 - grifos do autor.

- a) ato jurídico;
- b) a processualidade.

E continua: *Insera-se, indubitavelmente, para nós, o lançamento na segunda categoria. Com efeito, o lançamento, por sua própria condição de procedimento (...), caracteriza-se por uma série de atos, todos sujeitos à verificação, que pode sofrer contrariedade ou não. O lançamento não é ato final, mas ato que pode vir a ser meramente declaratório, se contar com a amênia da parte contrária.*

Em síntese, afirma o autor, *o lançamento diz respeito ao "vir a ser" e não a um ato "feito", em virtude de estar sempre sujeito à verificação, sob pena de afronta ao devido processo legal e seu corolário, a possibilidade de oferta de contraditório*³³.

E conclui que a decisão administrativa para constituir-se em um ato administrativo final, forçosamente deve ser precedida de uma sucessão de atos. O lançamento, nesse passo, *ab initio*, deve contar com a participação do contribuinte, desenvolvendo-se em contraditório.

A atividade tributária do lançamento vai realizar-se mediante um processo, caracterizando-se esse como verdadeiro exercício da função jurisdicional, tendo como características, conforme preceitua Cadeño de Barros:

- a) *a necessidade de manifestação de vontade de um dos interessados (órgão arrecadador de tributos ou contribuinte), para que o Estado (em sede administrativa ou judicial) possa pronunciar-se;*
- b) *a possibilidade de contraditório;*

³² GRINOVER, Ada Pellegrini Grinover et al. *Teoria geral do processo*. Ed. Revista dos Tribunais, 6ª ed., São Paulo : 1987, p. 248.

³³ Cadeño de Barros, op. cit. p. 105.

c) a imparcialidade da autoridade julgadora;

d) a regulamentação estrita do processo³⁴.

Sintetizando sua idéia, Cadeño de Barros defende que atividade tributária caracteriza-se, precipuamente, como *instrumento* a serviço do direito material, realizando tarefa de investigação, e *uma relação triplíce* (*Estado-autoridade-sujeito passivo*), permitindo que se conclua por sua natureza processual *stricto sensu*, beneficiando-se, nessas condições, das garantias constitucionais do processo, que estão elencadas no art. 52, LV, da Constituição Federal de 1988.

2.4 Tipos

O CTN separou em três modalidades essa figura, as quais denominou de lançamento de ofício, por declaração e por homologação.

Cuida a doutrina das chamadas “Modalidades do Lançamento Tributário”, fulcrada no direito positivo pátrio (Lei 5.172/66 - CTN), acolhendo três tipos de lançamento, a saber:

- a) lançamento direto, ou de ofício;
- b) lançamento misto, ou por declaração, e
- c) lançamento por homologação.

Segundo Estevão Horvath essa classificação tem como base a intensidade da colaboração do administrado na atividade administrativo tributária.

Para Antônio da Silva Cabral, *O lançamento, conforme se sabe, pode assumir três modalidades: a) lançamento por declaração ou seja, o que é efetuado com base na declaração do*

³⁴ Idem, op. cit. p. 135.

sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação (art. 147 do CTN). É denominado também lançamento misto porque supõe a cooperação do contribuinte ou de terceiros, mediante as informações prestadas; b) lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, e é levado a efeito pelo ato em que respectiva autoridade, após conhecimento do procedimento do contribuinte, expressa ou implicitamente, o homologa; c) lançamento de ofício, que efetuado e revisto pela autoridade administrativa, por iniciativa própria, sem a cooperação necessária do contribuinte ou de terceiro (...) de acordo com as várias hipóteses mencionadas no art. 149 do CTN³⁵.

Do lançamento por homologação surgiram discussões doutrinárias acerca da sua natureza jurídica.

Paulo de Barros Carvalho, que nega a existência de lançamento por homologação, defende que *não é preciso despender muita energia mental para notar que a natureza do ato homologatório difere da do lançamento tributário. Enquanto aquele primeiro anuncia a extinção da obrigação, livrando o sujeito passivo, este outro declara o nascimento do vínculo, em virtude da ocorrência do fato jurídico. Um certifica a quitação; outro certifica a dívida³⁶.*

Na mesma linha doutrinária, Alcides Jorge Costa critica o CTN por mencionar o lançamento por homologação, ao dizer: *Dentro da concepção de lançamento como ônus, o*

³⁵ CABRAL, Antônio da Silva, *Processo administrativo fiscal*. Ed. Saraiva, São Paulo : 1993, p.221.

³⁶ Carvalho, op. cit. p. 256.

lançamento por homologação carece de sentido; se o tributo foi corretamente pago, não há como entender que a lei impõe um ônus “a posteriori” ao Estado³⁷.

Fábio Fanucchi, a propósito da assertiva de Alcides Jorge, pondera: *Todavia, parece-nos que o ônus está revelado também neste tipo de lançamento, tanto que a antecipação de pagamento do sujeito passivo é efetuada sob condição resolutória, condição que se traduz pela conferência que o sujeito ativo está obrigado a proceder relativamente à conduta do sujeito passivo. Vale dizer, o sujeito ativo tem o ônus de conferir a exatidão do pagamento antecipado e assim estará preservada, no lançamento por homologação, a característica que aquele autor aponta para o lançamento em geral*³⁸.

Por outro lado, alegando ser ele (o autolançamento) uma espécie de lançamento, Celso Ribeiro Basto, em outra posição doutrinária divergente, arrola em seu abono:

a) o fato de o CTN tê-lo elencado entre as três modalidades discutidas nesta seção;

b) o fato de o contribuinte antecipar no autolançamento o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa não significar que ele não fique sujeito ao controle genérico de fiscalização e à homologação, expressa ou tácita.

Lembra ainda o professor, que não é raro encontramos as três espécies de lançamento em um mesmo tributo, como, segundo ele, no imposto de renda, onde encontramos o lançamento por declaração ou misto para o rendimento de pessoas físicas e/ou jurídicas, o autolançamento para os recolhimentos antecipados (da fonte pagadora dos profissionais liberais e de locações) e o *ex officio* para os inadimplementos a um ou outro dos lançamentos.

³⁷ Alcides Jorge Costa, *Contribuição ao Estudo da Obrigação Tributária*, tese de doutorado apresentada em 1973, na Faculdade de Direito do Largo de São Francisco.

2.5 Motivação

Para Cretella Jr., *mediante a motivação, que reúne os elementos de fato e de direito determinantes da ação do Estado, fica justificada a concretização do ato administrativo* continua: *Nos casos em que a motivação é obrigatória, considera-se causa de invalidez do ato a falta, a insuficiência, obscuridade, incerteza ou contradição nos motivos*³⁹.

Celso Antônio Bandeira de Mello, após proceder a precisões terminológicas, sistematiza o ato administrativo separando os seus *elementos - conteúdo e forma* de seus *pressupostos*. Dentro dos pressupostos, teríamos os pressupostos *subjetivos - sujeito e vontade* - e os *objetivos - requisitos procedimentais* e o *motivo*. Para ele, o *motivo* é o pressuposto de fato que autoriza ou exige a prática do ato⁴⁰.

Ou, sendo o ato de lançamento um ato vinculado, conforme previsto pelo art. 142 do CTN, podemos citar aqui o pensamento de Hely Lopes Meirelles: *tratando-se de motivo vinculado pela lei, o agente da Administração, ao praticar o ato, fica na obrigação de justificar a existência do motivo, sem o que o ato será inválido ou, pelo menos, invalidável, por ausência de motivação*⁴¹.

Para Diniz de Santi, a motivação é a *descrição do fato jurídico tributário*, e, segundo ele, *ocupa o topos da hipótese na estrutura do ato-norma administrativo de lançamento tributário*⁴².

³⁸ FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*.

³⁹ CRETELLA JÚNIOR, José. *Curso de direito administrativo*. Ed. Forense, 14ª edição, Rio de Janeiro, 1995, p. 27 e 278.

⁴⁰ Bandeira de Mello, op. cit., pp. 36 e 37.

⁴¹ Meirelles, op. cit. p. 136.

⁴² Diniz, op. cit. p. 76.

Segundo ele, no lançamento, chamado em sua obra de *ato-norma de lançamento*, ou seja, uma norma individual e concreta, é primordial o acesso à motivação do qual é subsequente o ato-norma. Exemplifica o autor:

... o fato do contribuinte "A" receber a notificação para pagar a quantia de R\$ 100,00 para o fisco municipal "B" seria "kafkiano", caso a notificação não fosse acompanhada (ainda que, implicitamente neste contexto comunicacional) da informação de que este imposto decorre da incidência do IPTU, lei "Y" do município "B", sobre o fato já ocorrido do sujeito de direito "A" ser qualificado proprietário do imóvel "X" no primeiro dia útil desse ano. É informando-se ao contribuinte "A" o fundamento fático e jurídico da "obrigação" que se confere a possibilidade deste aferir a legalidade desse mandamento perante o fato individual e concreto descrito, juridicizado pela norma "N", veiculada pela lei "Y", em vigor no instante da ocorrência daquele fato sobre o território municipal de "B".

Para Horvath, no lançamento tributário sempre teremos como motivo de sua prática a ocorrência, no mundo fenomênico, daquele fato visto hipoteticamente na norma jurídica tributária, isto, o fato imponível⁴³.

2.6 Vícios e o Princípio da Legalidade

Cumpramos examinar agora quais os vícios que podem contaminar o lançamento e, em consequência, tornar inexigível a obrigação tributária.

Em primeiro lugar, cumpre frisar que somente a lei tem o condão de prever o respectivo fato gerador da obrigação tributária.

O art. 150, I da CF-88, por sua vez, determina que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas aos contribuintes, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça.

Desta forma, a previsão de hipótese de incidência por meio de instrumento legislativo inadequado, torna inexigível a exação de crédito tributário dela conseqüente.

Compete, assim, exclusivamente ao Poder Legislativo a instituição de lei tributária, sendo defeso ao Poder Executivo ou ao Poder Judiciário imporem qualquer tipo de obrigação de pagar tributos.

Cadeño de Barros⁴⁴ dispõe que, em se tratando de direito administrativo tributário, verifica-se um comportamento, por parte do Poder Executivo e de seus prepostos, v. g., a "instituição" de empréstimo compulsório", através de circular do Banco Central do Brasil, incidente sobre a concessão de carta de fiança aos contribuintes, em se cuidando de garantia conferida às empresas que questionam a exigibilidade de tributos federais. Ora, é evidente que a referida obrigação jamais poderia ser veiculada por intermédio de uma mera "circular" (leia-se, comunicado), veículo de espectro notoriamente inferior, no âmbito da hierarquia das normas, hábil, apenas, para *informar* os administrados acerca de alguma matéria, máxima em se cuidando de circular emanada de uma simples autarquia, vinculada ao Poder Executivo, este último impedido de impor qualquer tipo de obrigação, por expressa disposição constitucional, como vimos.

Podemos citar ainda, o art. 148 da Constituição Federal, que confere à União competência para instituir o empréstimo compulsório. O Governo Federal utilizou este aquele instrumento normativo para tributar a gasolina e o álcool e também a compra de automóveis novos. A medida atingiu, ainda, a compra de dólar-turismo e de passagens internacionais.

⁴³ Horvath, op. cit. p. 44.

A promessa do então Ministro da Fazenda, Dilson Funaro, era devolver o empréstimo em três anos, com correção de acordo com a caderneta de poupança. O empréstimo compulsório sobre a aquisição de automóveis foi extinto em 26 de junho de 1987 e o dos combustíveis em 18 de outubro de 1988.

Apesar dos milhares de mandados de segurança impetrados, em todo o país, contra a obrigatoriedade do seu recolhimento, considerado pelo Supremo Tribunal Federal como inconstitucional, o Governo Federal não promoveu a restituição do indébito.

A reforma tributária que a sociedade está pretendendo deveria ter por objetivo aumentar a receita, reduzir a sonegação, diminuir a carga fiscal embutida nos preços, além de fomentar a produção e abrandar o impacto inflacionário.

Certamente a proposta do governo não atendeu a esse propósito e nem o Congresso teve a sensibilidade suficiente para corrigi-la. As medidas adotadas resumiram-se na instituição do Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), e no aumento da alíquota do Imposto de Renda da Pessoa Física.

O IPMF, que foi apresentado à sociedade como a única alternativa para resolver os problemas de caixa do Tesouro Nacional, é um imposto socialmente injusto porque recai sobre as pessoas de baixa renda. Atuando cumulativamente, exercerá pressões inflacionárias, além de reduzir a capacidade de concorrência dos agentes econômicos no Exterior, eis que integrará o custo das mercadorias e serviços, contribuindo significativamente para o aumento dos preços.

Não obstante o clamor manifestado por empresários e trabalhadores que no dia 11 de fevereiro de 1993, aliaram-se a toda a sociedade para, em ato público realizado no Parque do Anhembi, em São Paulo, protestar contra a instituição de mais um imposto, o Congresso Nacional,

⁴⁴ Cadeño de Barros, op. cit. p. 105.

com inusitada desenvoltura, violentou dois princípios essenciais da Magna Carta. Na criação do IPMF foram esquecidos os princípios da anterioridade e da imunidade recíproca. O primeiro, nascido no século XIII, e estatuído no inciso III, letra b, do art. 150 da Constituição Federal de 1988, diz que um tributo não pode ser cobrado no mesmo exercício em que tenha sido publicada a lei que o instituiu. O segundo, inerente ao princípio federativo, veda aos entes públicos instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

Elencados no art. 5º da Constituição Federal figuram os direitos fundamentais, que limitam o poder dos entes estatais, conferindo aos cidadãos o que se chamam de liberdades públicas. Encabeça o rol dos direitos fundamentais o princípio da isonomia, seguido do princípio da legalidade; da inviolabilidade da correspondência e de dados; da liberdade de iniciativa; do direito de propriedade; do direito à informação; do direito de petição; da tutela jurídica; do princípio da irretroatividade da lei; do direito adquirido; da legitimidade de procedimento; do direito ao **contraditório e à ampla defesa**.

De nada valeriam as garantias do art. 5º da Constituição, se as mesmas não fossem passíveis de proteção. Assim, o contribuinte pode invocar os princípios - alicerces e normas de cumprimento obrigatório - que informam a atuação dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário entre nós. Dentre os numerosos princípios arrolados na Constituição Federal, avultam aqueles elevados ao mesmo nível das garantias constitucionais, uma vez que foram elencados no referido art. 5º, nomeadamente o *devido processo legal* e seus corolários, a *ampla defesa* e o *contraditório*.

Por fim, cumpre mencionar os instrumentos necessários à defesa das garantias e dos princípios acima citados. De fato, o legislador constitucional preocupou-se em elevar hierarquicamente determinados instrumentos processuais - a serem utilizados em sede judicial, não constituindo matéria desta obra, notadamente, o mandado de segurança, o *habeas corpus*, o *habeas*

data, o mandado de segurança coletivo, o mandado de injunção e a ação popular⁴⁵, que tornam efetivas a Declarações de Direitos e Garantias, competido ao Estado a respeitá-las.

⁴⁵ Cf art. 5 º LXVIII, LXIX, LXX, LXXI e LXXIII, da Constituição Federal de 1988.

CAPÍTULO II

O CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

Como visto, a obrigação tributária prevista hipoteticamente na lei, concretiza-se com a realização da situação definida como necessária e suficiente para determinar a incidência do tributo (fato gerador) e se processa através do lançamento, que, conforme apresentado, tem natureza eminentemente processual.

A doutrina, sobretudo italiana⁴⁶, denomina esse complexo de atos e procedimentos, através dos quais se chega à individualização e valoração dos elementos que exprimem o conteúdo do débito do tributo, do seu *quantum debeatur*, identifica o sujeito passivo e, se for o caso, propõe a penalidade cabível, de *acertamento tributario*.

De fato, essa atividade pode não merecer a concordância do sujeito passivo da obrigação tributária, que poderá impugná-la instituindo assim, o *contencioso tributário*. Este foi conceituado por Rubens de Sousa⁴⁷ como *a controvérsia entre o Fisco e o contribuinte acerca da existência, das características ou do montante da obrigação tributária*.

O tributarista indica, ainda, as características do contencioso tributário, como segue:

a) Constitui uma *contribuição* ou uma *antecipação* ou ainda uma *reabertura* do processo de lançamento, pois se o contribuinte contesta os resultados do lançamento, este fica em suspenso até a decisão do processo, constituindo esta última o **lançamento definitivo**; da mesma forma, se o contribuinte pede restituição do tributo já pago, o que ocorre é uma *revisão* do processo

⁴⁶ Cadeño de Barros, op. cit. p. 54.

que deu origem ao pagamento e, finalmente, quando o contribuinte alega algum direito seu antes mesmo de o Fisco iniciá-lo, pratica-se uma antecipação do lançamento, que normalmente deveria ocorrer mais tarde.

b) Em decorrência dessa primeira característica, ocorre uma segunda: o contencioso inicia-se, sempre, por vontade do contribuinte, pois a ele compete alegar o que pretende ser o seu direito. Não invalida essa colocação, a execução do débito por parte do Fisco, uma vez que o início da cobrança - denominada *amigável* - não é contencioso, o qual só se instaura pela contestação que vier a ser oposta pelo contribuinte.

Em decorrência do contencioso tributário, instaura-se o *processo tributário*, que disciplina o *procedimento* de imposição, arrecadação, fiscalização, cobrança, impugnação, decisão e recursos referentes ao crédito tributário.

Cadeño de Barros⁴⁸ lembra Ruy Barbosa Nogueira, que denomina esses atos de *procedimento tributário*, acentuando que a possibilidade de defesa é que vai caracterizá-lo como processo, ou melhor, conferir-lhe as características do *devido processo legal*.

1. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO CONTENCIOSO FEDERAL

Tendo como base a obra do professor Dejalma de Campos⁴⁹ e outras orientações doutrinárias, bem como a legislação vigente, passaremos a analisar o procedimento administrativo fiscal, normatizado pelo Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, que rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos da União.

⁴⁷ Rubens Gomes de Sousa, *Compêndio de legislação tributária*, p. 114-5.

⁴⁸ Cadeño de Barros, op. cit. p. 102.

⁴⁹ CAMPOS, Dejalma de. *Direito processual tributário*. Ed. ATLAS, 3ª ed., São Paulo : 1995.

1.1 Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM)

A exigência do crédito tributário é formalizada em Auto de Infração ou Notificação de lançamento, distinto para cada tributo.

A exigência do crédito tributário pode ser formalizada em notificação de lançamento, expedida pelo órgão que administra o tributo, notificação esta que é o documento pelo qual se leva ao conhecimento do sujeito passivo o fato de ele estar obrigado ao cumprimento da exigência fiscal.

Pode também ser formalizada pelo Auto de Infração, lavrado pelo auditor fiscal, cientificando o sujeito passivo ou o seu preposto e do qual deve constar obrigatoriamente:

- a) Qualificação do autuado;
- b) O local, a data e a hora da lavratura;
- c) A descrição do fato;
- d) A disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
- e) A determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo

de trinta dias;

- f) A assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número da matrícula.

Um mesmo fato pode ser a causa de mais de uma infração à legislação tributária. Nesses casos, se a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de convicção, far-se-á um só auto de infração, no local onde se verificar a falta. O auto de infração abrangerá todas as infrações e infratores.

Contudo, como lembra Celso Ribeiro Bastos, *notificado, o infrator poderá:*

I- cumprir a exigência fiscal;

II- deixar de cumpri-la mas não impugná-la, caso em que o processo correrá à sua revelia;

III- impugnar a exigência, abrindo assim a fase litigiosa⁵⁰.

1.2 Defesa e Julgamento de Primeira Instância

A impugnação ou defesa da exigência instaura a fase do procedimento contencioso. A *impugnação, defesa ou reclamação* são termos utilizados para designar a peça pela qual o contribuinte se manifesta em desacordo com a exigência formulada, apresentando os argumentos de fato e de direito que entenda invocar a seu favor, dentro do prazo de trinta dias contados da data em que tiver sido lavrado o auto de infração (data em que for feita a intimação da exigência).

O sujeito passivo da obrigação tributária, quando da apresentação da impugnação, deve juntar à mesma todos os documentos que julgue importantes à sua fundamentação, pois simples argumentos dificilmente recebem a guarida esperada.

A impugnação deverá mencionar:

a) a autoridade julgadora a quem é dirigida;

b) a qualificação do impugnante;

c) os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, *os pontos de discordância e*

as razões e provas que possuir (Art. 1º da Lei nº 8.748/93)

⁵⁰ Bastos, op. cit., p. 225.

d) as diligências *ou perícias* que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem (inquirições, vistorias, arbitramentos, exames de livros fiscais, documentos etc.), *com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito.* (Art. 1º da Lei 8748/93)

As diligências poderão ser determinadas pela autoridade *juílgadora* atendendo solicitação do impugnante ou *ex officio*, e assim ocorrendo atenderá os art. 18 e 20 do Decreto n. 70.235/72.

Se o sujeito passivo não exercer seu direito de impugnar o processo, será declarado revel e a peça terá continuidade, mesmo sem sua presença, permanecendo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável do crédito tributário.

Esgotado o prazo sem que o crédito tributário tenha sido pago, o órgão preparador declarará o sujeito passivo devedor remisso e o processo será encaminhado à autoridade competente para promover a cobrança executiva, após a inscrição do valor na dívida ativa da Fazenda Pública.

Quanto ao devedor remisso, o art. 5º do Decreto-Lei nº 1.715/79 determinou que: *Fica extinta, para todos os efeitos legais, a declaração de devedor remisso à Fazenda Pública.*

Se, entretanto, dentro do prazo determinado (30 dias) o sujeito passivo não se satisfaz com a decisão proferida pela autoridade de primeira instância, pode recorrer à que lhe é hierarquicamente superior, ou seja, à segunda instância, para pleitear a modificação da decisão, recurso esta que será recebido com seus efeitos suspensivo e devolutivo.

1.3 Recurso Voluntário

Na fase recursal, o Contencioso Fiscal da União é formado pelos Conselhos de Contribuintes, órgãos colegiados de composição paritária que decidem controvérsias sobre tributos federais. Portanto, tanto o recurso voluntário, oferecido pelo contribuinte, quanto o recurso de ofício, interposto pela autoridade administrativa, serão julgados em segunda instância por estes conselhos que não dispõem de competência para julgar em caráter definitivo, cabendo sempre revisão judicial do que decidirem. Não tem sido, entretanto, facultado à Fazenda Pública ingressar em juízo pleiteando a revisão das decisões dos Conselhos que são finais quando lhes sejam desfavoráveis.

Conforme art. 33 do Decreto 70.235/72, da decisão de primeira instância caberá recurso, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro do prazo de 30 dias da ciência da decisão.

Porém, o art. 32 da Medida Provisória nº. 1.621/97, acrescentando o § 2º ao art. 33 do Decreto nº 70.235/72, criou a garantia de instância para propositura de recurso voluntário em 30% do valor exigido:

§ 2.º Em qualquer caso, o recurso voluntário somente terá seguimento se o recorrente o instruir com prova do depósito de valor correspondente a, no mínimo, trinta por cento da exigência fiscal definida na decisão.

Este famigerado ato legal, emanado do chefe do poder executivo federal, apresenta-se inconstitucional por ferir princípios basilares expressos na Constituição Federal, bem como por contrariar o disposto no Código Tributário Nacional.

Como conseqüência, numerosos Mandados de Segurança sobrecarregam a Justiça Federal, que tem concedido liminares por considerar indevida tal exigência fiscal.

A matéria não sofreu apreciação pelo STF. Contudo, várias são as decisões dos Tribunais Regionais Federais em ações de Mandado de Segurança. Entre os tribunais, conforme Revista Dialética de Direito Tributário nº 35, verifica-se que o TRF da 4ª Região é o que mais defende a legalidade e a constitucionalidade desta aberração instituída por norma precária e inconseqüente pelo chefe do poder executivo federal. Posiciona-se o citado tribunal no sentido de determinar que seja recebido o recurso administrativo pela autoridade fiscal, desde que presentes os demais pressupostos para o seu recebimento, qual seja, entre outros, o depósito de 30%, uma vez que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, segundo o órgão judicial, está adstrita às reclamações e recursos nos termos da lei regulamentadora do processo administrativo tributário e é exatamente a norma regulamentadora que exige o depósito.

Os Tribunais das demais regiões são uniformes na grande maioria de suas decisões, pronunciando-se pela inconstitucionalidade do depósito prévio de 30% sobre o valor do devido, ilegítimo óbice ao direito recursal e, obviamente, à ampla defesa do administrado, por ser indiscutivelmente abusivo, ofensivo e limitativo ao preceito constitucional enlencado no art. 5º, LV da CF-88.

Tratando-se de matéria tributária, o citado depósito como condição para o recebimento de recurso mostra-se indevido. Isto porque o legislador constituinte deferiu ao legislador complementar a competência para dispor sobre o crédito tributário. O legislador complementar, de sua vez, no art. 151, do CTN, tratando das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, arrolou quatro hipóteses, entre elas o depósito do montante integral do débito e as reclamações e recursos administrativos. A MP criou um nova hipótese, mais gravosa, combinando as duas hipóteses antes referidas. A tanto, porém, não poderia, por afronta ao CTN, Lei Complementar. Assim, a interposição do recurso administrativo é causa suficiente para

suspensão do crédito tributário (art. 151, III, CTN). Uma vez suspenso, não poderia a MP 1621-30 impor condição diversa.

1.4 Julgamento de Segunda Instância

Criados pelo Decreto n. 20.350, de 31 de agosto de 1931, hoje os Conselhos de Contribuintes são em número de três, possuindo competência em função de espécie tributária.

O **Primeiro Conselho de Contribuintes**, órgão colegiado judicante diretamente subordinado ao ministro de Estado, tem por finalidade o julgamento administrativo, em segunda instância, dos recursos voluntários de decisões de primeira instância sobre a aplicação da legislação referente à exigência de: *Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e, quando forem decorrentes do lançamento do Imposto de Renda, as Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS), para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), para o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)*. (Lei 8.748/93, c/c Decreto nº 2.191, de 03.04.97).

O Primeiro Conselho de Contribuintes tem a seguinte composição: Conselho Pleno; 1ª. Câmara; 2ª. Câmara; 3ª. Câmara; 4ª. Câmara; 5ª. Câmara, 6ª. Câmara; 7ª. Câmara; e 8ª. Câmara. Observada a composição paritária, as Câmaras poderão dividir-se em Turmas, sendo que o Conselho Pleno compõe-se dos Conselheiros integrantes das Câmaras.

Cada Câmara tem oito conselheiros e quatro suplentes de reconhecida competência e possuidores de conhecimentos especializados em matéria tributária. São eles designados pelo ministro de Estado, com mandato de três anos podendo ser reconduzidos.

Metade dos conselheiros e suplentes é constituída de representantes da Fazenda Nacional e a outra metade de representantes dos contribuintes e indicada por entidades de classe de suas categorias econômicas de nível nacional.

O **Segundo Conselho de Contribuintes** tem por finalidade o julgamento administrativo em segunda instância, dos recursos voluntários de decisões de primeira instância sobre à aplicação da legislação referente:

- a) ao Imposto sobre Produtos Industrializados - *IPI*;
- b) ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e sobre operações relativas a Títulos e Valores Mobiliários - *IOF*;
- c) ao Imposto sobre Propriedade Territorial Rural - *ITR*;
- d) aos tributos estaduais e municipais que competem à União nos territórios, e demais tributos e contribuições federais e empréstimos compulsórios a eles vinculados, bem como à matéria correlata vinculada à administração tributária não incluída na competência julgadora dos demais Conselhos e de outros órgãos da administração federal.
- e) *Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos de Natureza Financeira - CPMF*. (Decreto nº 2.191 de 03.04.97)
- f) *PIS, PASEP, COFINS e FINSOCIAL, quando não decorrente do Imposto de Renda*. (Decreto nº 2.191 de 03.04.97)

O Segundo Conselho de Contribuinte tem a seguinte composição: Conselho Pleno; 1ª. Câmara, 2ª. Câmara; 3ª. Câmara, que poderão também dividir-se em Turmas

A composição, competência e funcionamento do Segundo Conselho de Contribuintes são iguais aos do Primeiro Conselho, guardadas, naturalmente, as diferenças relacionadas com os tributos.

O **Terceiro Conselho de Contribuintes** tem por finalidade o julgamento administrativo, em segunda instância, dos recursos voluntários de decisão de primeira instância sobre a aplicação da legislação referente a:

- a) impostos sobre a importação e a exportação;
- b) impostos sobre produtos industrializados nos casos de importação; e
- c) contribuições, taxas e infrações cambiais relacionadas com a importação e exportação.

Tem ele a seguinte composição: Conselho Pleno; 1ª. Câmara; 2ª. Câmara e 3ª. Câmara, que também pode dividir-se em Turmas.

De acordo com o que preceitua o art. 50, da lei n. 8.541, de 23 de dezembro de 1992, não é admitido pedido de reconsideração de julgamento dos Conselhos de Contribuintes.

Discute-se a competência do Conselho de Contribuintes para conhecer e decidir acerca da inconstitucionalidade de lei ou regulamento alegada pelo contribuinte em sua defesa, ou ainda do acompanhamento das decisões do STF em ações que envolvem a inconstitucionalidade de leis.

Em 1955, na seção “Imposto de Renda” da Revista Fiscal e de Legislação de Fazenda, publicou-se a decisão n. 465, com a seguinte redação: “Falece ao 1º Conselho de Contribuintes, tribunal administrativo que é, competência legal para conhecer de recurso em que é alegada unicamente a **inconstitucionalidade** de lei ou regulamento.”

Para alguns autores a matéria é da competência exclusiva do Judiciário. Não só as leis mas especialmente os decretos executivos, ainda que ao arripio da Lei Magna, devem ser integralmente cumpridos pelos Conselhos, enquanto não revogados ou fulminados pelo Supremo Tribunal Federal.

Outros autores assim não entendem e acompanham o ponto de vista de Gastão Luiz Lobo D'Eça, pois no exercício de sua competência o Conselho de Contribuintes pode conhecer e decidir de recurso em que se argüir a inconstitucionalidade da exigência fiscal mantida pela decisão recorrida.

Sendo ele um órgão que em segunda instância administrativa foi encarregado de exercer o controle da legalidade dos atos administrativos de natureza tributária, contestados pelos contribuintes, competindo-lhe, pois, decidir a respeito da conformidade ou não de tais atos com as disposições constitucionais e legais que regem a tributação. Se o ato administrativo examinado afrontar dispositivo constitucional ou legal vigente, o Conselho de Contribuintes não somente pode, como deve anular esse ato a pretexto de sua inconstitucionalidade ou de sua ilegalidade e assim procedendo, não estará declarando a inconstitucionalidade de lei, mas sim exercendo à faculdade que a doutrina do Supremo Tribunal Federal reconheceu à administração pública em geral, de anular ou revogar os próprios atos quando eivados de tais defeitos.

Quanto a utilizar decisões judiciais como fonte para decisões administrativas, cabe lembrar que o Decr. n. 73.529/74 (DOU de 24.01.74) veda sua aplicação quando contrária a orientação administrativa, nos seguintes termos:

Art. 1º. É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ou ordinário.

Contudo, como lembra Luiz Henrique Barros de Arruda⁵¹, *inobstante tal determinação, o 1º CC que, reiteradamente, recusa-se a apreciar arguições de inconstitucionalidade de ato legal, diante da irreversibilidade da decisão tomada pela unanimidade dos Ministros do STF, em Sessão Plenária, passou a adotar, relativamente ao disposto no art. 8º da Lei nº 7.689/88, que determina a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro das empresas desde o balanço levantado no ano de 1988, as conclusões do acórdão proferido por aquela Corte, no RE 14.133-9-SP, como explicita a seguinte emenda:*

O disposto o art. 8º da Lei nº 7.689/88 fere o princípio constitucional da irretroatividade das leis tributárias, conforme declarado pelo Pleno do STF (RE 14.733-9-SP)” (Ac. 103-13577) (Grifou-se).

1.5 Julgamento em Instância Especial

Pelo Decreto n. 83.304, de 28 de março de 1979, foi criado, no sistema contencioso fiscal, a **Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF**, instância especial composta em colegiado e deliberando em plenário, cujo funcionamento é disciplinado em regimento interno e aprovado atualmente pela Portaria n. 540, de 17 de junho de 1992, do Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento. Este órgão tem competência para *juízo dos recursos especiais, cabíveis nas seguintes hipóteses, no prazo de 15 dias contados da ciência da decisão:*

a) privativo do representante da PFN, no caso de decisão não-unânime de Câmara de Conselho de Contribuintes, quando for contrária à lei ou à evidência da prova dos autos, e

⁵¹ Luiz Henrique Barros de Arruda. *Processo administrativo fiscal* Ed. RT São Paulo, 1994 (Manual para curso de formação de AFTN's na Escola de Adm. Fazendária).

b) decisão que der à lei tributária interpretação diferente da que lhe tenha dado outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais tem a seguinte composição: o Pleno; a 1.^a Turma; a 2.^a Turma e a 3.^a Turma, sendo que ela será integrada pelo presidente e vice-presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes, na qualidade de presidente e vice-presidente da Câmara.

CAPÍTULO III

O PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA

1. GARANTIAS PROCESSUAIS DO CONTRIBUINTE

Cândido Rangel Dinamarco, com o costumeiro acerto, sublinha o escopo da tutela constitucional do processo, no sentido de *assegurar a conformação dos institutos do direito processual e o seu funcionamento aos princípios que descendem da própria ordem constitucional*

⁵²

O estudioso do direito processual deve buscar os princípios fundamentais na Constituição, em especial no que toca aos direitos e liberdades individuais. Quanto mais próximas do texto constitucional, acreditamos, mais as normas processuais vão evidenciar-se como verdadeiros instrumentos de realização dos ideais e dos objetivos que nortearam a atuação do constituinte.

No campo fiscal, essa instrumentalidade assume contornos indeclináveis, como garantia, mesmo, muitas vezes, de sobrevivência, em face da voracidade da máquina estatal que estremece a propriedade privada, *uma das bases de uma sociedade livre*⁵³.

⁵² DINAMARCO, Cândido Rangel. *A instrumentalidade do processo*. Ed. RDT, 2ª ed., São Paulo : 1990, p.25-6.

⁵³ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Idéias para a nova constituição brasileira*. Ed. Saraiva, São Paulo : 1987, p. 91.

Nesse passo, conforme Cadeño de Barros, *o processo* assume papel de grande relevo, na medida em que se convola em *instrumento* de defesa do contribuinte contra as arbitrariedades do Estado, em matéria fiscal. Do mesmo modo, *o procedimento* passa a assegurar o bom funcionamento da Justiça - em sede administrativa ou judicial - não o abandonando à fantasia das partes e nem mesmo ao arbítrio dos juizes, mas, ao contrário, garantindo a lealdade nos debates.

O processo tributário é, portanto, uma forma de controle sobre o poder de tributar.

2. O CONTRADITÓRIO E A AMPLA DEFESA

A garantia da defesa, que se faz, também, uma das exigências impostergáveis do *due process of law*, corresponde a um postulado considerado “eterno”, e, mais do que qualquer outro, *encarna, no seio das mais diferentes culturas jurídicas, dois mil anos de história processual*⁵⁴.

Realmente, ninguém pode ser privado da liberdade ou de seus bens, sem que se lhe propicie a produção de **ampla defesa** (*nemo inauditus damnari potest*), e, por via de consequência, esta só poderá efetivar-se em sua plenitude com o estabelecimento da participação ativa e contraditória dos sujeitos parciais em todos os atos e termos do processo.

O direito de defesa, assegurando a salvaguarda do contraditório, é a base de uma boa administração da Justiça. Uma parte não pode ser corretamente julgada sem ter sido ouvida e sem ter conhecido exatamente a alegação de seu adversário, seus motivos e documentos.

Em relação ao tema, procuramos acompanhar o pensamento de Edvaldo Brito, no capítulo denominado “Ampla Defesa e Competência dos Órgãos Julgadores Administrativos para Conhecer de Argumentos de inconstitucionalidade de Atos em que se Fundamentem Autuações”,

onde ele demonstra a importância do crédito tributário e os caminhos que este pode seguir após o lançamento.

Segundo ele, uma vez prevista a hipótese de incidência na lei (fonte imediata da obrigação tributária, como qualquer outra obrigação jurídica) e ocorrendo o fato gerador (causa eficiente e mediada do nascimento da OT e núcleo da relação jurídica tributária), esta caracterizado o nascimento da obrigação tributária, bem como, o crédito tributário já se tornou *existente*, porém, somente com o lançamento é que este direito subjetivo do sujeito ativo se tornará *devidamente* constituído, pois aquela prestação, nascida com o fato imponível, será liquidada pelo próprio Estado Administração, passando o crédito a ser *exigível* (com a definição dos aspectos especial, temporal, material e subjetivo da obrigação) e estabelecendo-se a relação jurídica fiscal ou procedimental.

Assim, para ele, o crédito tributário é o núcleo do direito tributário, que tem natureza obrigacional em decorrência do seu objeto - uma prestação, liquidada pela própria Administração Tributária mediante o procedimento de lançamento, deferido à administração (poder), a qual terá de realizá-lo por ser vinculado (dever). Porém, como competência é medida de poder que a ordem jurídica confere a uma pessoa, a esta cabe um *munus* e tem de estar sempre cuidando da sua medida, sob pena de cometer *desvio de poder* ou mesmo, *abuso de poder*.

A partir da notificação do lançamento ou do auto de infração, o sujeito passivo poderá extinguir o crédito tributário pelo pagamento, não pagar e sofrer as consequências da revelia, ou ainda, iniciar a fase contenciosa do processo de exigência do crédito pela **impugnação**. E, para Edvaldo Brito *se houver a fase contenciosa, o procedimento de lançamento continua em aberto e o*

⁵⁴ TUCCI, Rogério Lauria & José Rogério Cruz. *Constituição de 1988 e Processo*. Ed. Saraiva. - São Paulo : 1989.,p. 61.

*último ato, da cadeia de atos que o compõem, dever ser praticado no prazo estipulado para ocorrer a decadência do direito de constituir o crédito tributário*⁵⁵.

A impugnação do crédito tributário pelo sujeito passivo é apresentada, como já vimos em itens anteriores, perante uma primeira instância de natureza singular podendo ir à instâncias recursais formadas por órgãos colegiados e, conforme preconiza o autor, somente após a manifestação destes é que o crédito tributário estará *definitivamente* constituído (uma vez que inalterável administrativamente fase a impossibilidade de ocorrência das três hipóteses do art. 145 do CTN) e, caso não pago pelo devedor da relação jurídica, tornar-se á *exequível* com a inscrição em dívida ativa.

Assim, *as prerrogativas do sujeito passivo, ao integrar a relação jurídica fiscal, começam por lhe caber, com exclusividade, a iniciativa da fase contenciosa. Decorre dessa circunstância a incidência de dois princípios do Estado de Direito: a ampla defesa e o contraditório*⁵⁶. (grifou-se)

Cabe aqui citar o inciso LV art. 5º, da CF-88:

Art. 5º:

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

Brito lembra que esses princípios vinculam-se, sobretudo em termos de precedência de um em relação ao outro, de um como decorrência do outro. E cita Odete Medauar, que em sua

⁵⁵ Edvaldo de Brito, in. *Processo administrativo fiscal. - Ampla defesa e competência dos órgãos julgadores administrativos para conhecer de argumentos de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de atos em que se fundamentem autuação*. Ed. Dialética, São Paulo : 1995., p. 56.

⁵⁶ Edvaldo Brito, op. citp. 63.

obra *A processualidade no direito administrativo* (p. 101) conclui pela interconexão profunda dos dois princípios, o que gera dificuldade teórica e prática de separar, com precisão, os respectivos desdobramentos, dada a sua mescla no andamento processual; e arrolando esses desdobramentos, discrimina:

a) do contraditório:

- a informação geral;
- a ouvida dos sujeitos;
- a motivação.

b) da ampla defesa:

- a anterioridade da defesa em relação ao ato decisório;
- o direito de interpor recurso administrativo como decorrência do direito de petição e, portanto, independentemente de o recurso estar expressamente previsto na lei.
- a defesa técnica;
- direito de solicitar a produção de provas e de vê-la realizadas e consideradas;
- direitos oriundos do aspecto da informação geral integrante do contraditório, os de:
 - ser notificado do início do processo;
 - ser cientificado dos fatos e dos fundamentos legais que motivam o processo;
 - ser cientificado, com antecedência, das medidas ou atos referentes à produção das provas;
 - ser cientificado da juntada de documentos;
 - ter acesso aos elementos do expediente;

- de não ser processado mediante provas obtidas por meios ilícitos.

Assim, a ampla defesa consiste em se deferir ao litigante todos meios permitidos em Direito para provar o alegado e, contraditório, sinteticamente, corresponde ao diálogo processual entre as partes, pelo qual cada vez que uma delas fala no processo ou traz ao processo instrumento que pretende seja adotado como documento probatório, a outra terá a oportunidade de contraditá-lo, sob pena de infringir o preceito constitucional *supra* citado, bem como tipificar-se a nulidade disposta no Decreto nº 70.235/72, que em seu art. 59 reza:

Art. 59 - São nulos:

I - (omitimos);

II - os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. (grifou-se)

Da mesma forma, a *garantia de ampla defesa, seja qual for a natureza do objeto do processo, compreende: a) o direito de ser informado; b) a bilateralidade da audiência (contraditoriedade); e c) o direito à prova legitimamente obtida ou produzida*⁵⁷.

Quanto ao direito de ser informado, no processo civil a efetivação da citação válida satisfaz a possibilidade de contraditório, onde o réu, *instado a comparecer e atuar, tem o ônus de defender-se, podendo o processo desenrolar-se à sua revelia*⁵⁸.

A exemplo do CPC, o Decreto nº 70.235/70 prevê a notificação à parte interessada, e em seu art. 7º, dispõe que uma das forma de dar-se **início ao processo fiscal** é a cientificação ao sujeito passivo da obrigação tributária, e pelo art. 23, a intimação poderá ser realizada de forma pessoal, por via postal ou por edital. Observe que a primeira comunicação ao sujeito passivo inicia o

⁵⁷ TUCCI, Rogério Lauria & José Rogério Cruz e Tucci. *Constituição de 1988 e Processo*. Ed. Saraiva. - São Paulo, 1989. P. 61.

processo; já pelo art. 14 do mesmo ato legal, a impugnação **instaura a fase litigiosa do procedimento** e, não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia (art. 21).

A autoridade julgadora deverá, como forma de construir seu livre convencimento, possibilitar a ouvida das partes interessadas, ou seja, permitir a *bilateralidade da audiência*, conforme o preceito romano *audiatur et altera pars*⁵⁹, tendo como fim o pronunciamento final jurisdicional administrativo.

Como lembra Tucci, *o direito de ação e defesa não está limitado ao pedido inicial ou à resposta, mas expressa também uma garantia geral do direito de ser adequadamente ouvido durante todo o procedimento. Cada fase do procedimento deve ser estruturada de tal modo que propicie às partes uma real oportunidade de defesa*⁶⁰. E, complementando, a qualquer pedido ou pronunciamento de uma parte se segue, em regra, a intimação da outra para “falar”, a exemplo do CPC, fonte subsidiária do Processo Administrativo Fiscal, em seu art. 398, relativamente a prova documental.

Assim, *impossível conceber-se um processo unilateral, agindo somente uma parte, pretendendo obter vantagem em relação ao adversário, sem que esse seja ouvido, ou pelo menos, sem que se lhe dê oportunidade de manifestar-se*⁶¹. Ou, conforme provérbio alemão da época medieval: *Eines mannes red ist keine red, der richter soll die deel verhoeren beed* ou, em vernáculo, *a alegação de um só homem não é alegação; o juiz deve ouvir ambas as partes*⁶²

⁵⁸ Idem, p. 62.

⁵⁹ Idem, p. 66.

⁶⁰ Tucci, p. 66.

⁶¹ Idem, p. 65.

⁶² Idem, p. 67.

Quanto à cláusula final do dispositivo constitucional (*com os meios e os recursos inerentes à ampla defesa*), Edvaldo de Brito lembra de que tem-se considerado como válida a restrição do art. 18 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 8.748/93, qual seja:

Art. 18 - A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (grifou-se)

Citando Marco Aurélio Greco, Brito⁶³ dispõe que o qualificativo “amplo” atribuí à defesa do litigante toda a possibilidade de provas que se fizerem mister, salvo as que configuram-se como abusivas do direito a produzi-las, bem como as meramente protelatórias, assim consideradas não aquelas que tomam tempo para se realizarem, mas aquelas que, *a priori*, de plano, apresentam-se inúteis ao deslinde da questão.

Tucci lembra que (...) *desde que reputada relevante, toda espécie de prova, nominada, ou não, na legislação em vigor, deve ser considerada pelo juiz: basta que diga respeito a fatos pertinentes e, também, relevantes, e, outrossim, se efetive licitamente*⁶⁴.

Conclui Brito que *não há porque acolher a rigidez do dispositivo supra transcrito que, de resto, fere o princípio constitucional da amplitude*⁶⁵.

Mais a diante, quando vermos a prova pericial, outros autores, como Antônio da Silva Cabral, lançam críticas ao tratamento dado pelo Decreto 70.235 para a produção desta espécie de prova.

⁶³ Brito, op. cit. p. 64.

⁶⁴ Tucci, op. cit. pp. 69 e 70.

⁶⁵ Brito, op. cit., p. 66.

Concluindo, o conteúdo da garantia do contraditório deve ser o mais amplo possível, não se limitando à instrução probatória, mas abarcando tudo quanto possa servir para preparar o espírito da autoridade julgadora.

O respeito do direito ao contraditório, como preconiza Cadeño de Barros, se impõe à própria autoridade julgadora, cada vez que, no exercício de suas funções, ela toma uma iniciativa suscetível de influenciar a solução do litígio. Assim, as medidas de instrução decididas de ofício deverão ser executadas contraditoriamente.

Desta forma, não pode haver restrições à aplicação dos princípios da ampla defesa e do contraditório ao processo administrativo fiscal, especialmente porque se constituem em direito fundamental processual de cada parte, igualmente válido em qualquer tipo de processo.

Com efeito, como muito bem indica Ada Pellegrini Grinover⁶⁶, "o objetivo principal da garantia não é a defesa, entendida em sentido negativo como oposição ou resistência, mas sim a influência, tomada como direito ou possibilidade de incidir ativamente sobre o desenvolvimento e sobre o resultado do processo.

Analisaremos agora, outras garantias processuais asseguradas ao contribuinte no processo administrativo fiscal, ligadas ao princípio do contraditório e da ampla defesa, ou seja, direitos que servem de instrumentos à efetividade do previsto no inciso LV do art. 5º da CF-88, quais seja, o direito a produção de provas, à imparcialidade da autoridade julgadora e ao duplo grau de jurisdição.

⁶⁶ GRINOVER, Ada Pellegrini Grinover. *Novas tendências do direito processual - de acordo com a Constituição de 1988*. Ed. Forense Universitária, Rio de Janeiro : 1990, p. 19.

3. O DIREITO À PROVA

O direito à prova permite a concretização da ação e da defesa, influenciando de forma definitiva no resultado do processo.

Como bem preceitua Tucci, *a garantia da plenitude de defesa, como resultado, deve ser complementada pelo direito à prova - mais especificamente, direito à prova legitimamente obtida ou produzida -, do qual emerge o fundamento legal prático do contraditório*⁶⁷.

A doutrina contemporânea considera, como lembra o mesmo autor, a faculdade reconhecida à parte de fazer encartar nos autos do processo todos os elementos de convicção de que dispõe, com a finalidade de demonstrar a verdade dos fatos que embasam suas alegações.

O papel da autoridade administrativa tributária assume, nessa perspectiva, grande relevo, uma vez que a paridade de armas é violada, v. g., se o autor da decisão administrativa ouvir apenas uma das partes.

Cadeño de Barros⁶⁸ lembra que o Parágrafo 91, item 01 do Código Tributário alemão (AO-1977), sob a rubrica "audiência das partes", determina expressamente:

Antes de notificada de um ato administrativo que atente contra o direito de uma das partes, a esta deve ser dada oportunidade para manifestar-se sobre fatos que podem influir na decisão. Aplica-se esta norma, especialmente, quando se tem de divergir muito, em prejuízo do contribuinte, do fato tributário descrito na sua declaração.

O Código Tributário alemão não descuidou, por igual, de dar a devida importância à presença das partes na audiência de instrução - sequer prevista no Decreto n. 70.235/72 - como condição de validade das provas, somente autorizando a não-realização da audiência na hipótese de

⁶⁷ Tucci, op. cit. p. 68.

⁶⁸ Cadeño de Barros, op. cit. p. 137.

não causar prejuízo ao contribuinte ou por motivo de interesse público cogente (AO-1977, Par, 91, (02)).

Quanto à apresentação de prova documental, Ada Pellegrini Grinover⁶⁹ é incisiva, afirmando que não “pode haver dúvida quanto à intransponível necessidade de qualquer documento junto aos autos ser cientificado às partes, para a observância do contraditório”, sendo explícito o art. 398 do CPC - que se aplica subsidiariamente ao Decreto n. 70.235/72 - bem como a orientação de nossos tribunais.⁷⁰

3.1 A Verdade Material

Conforme preconiza Antônio da Silva Cabral, *no processo administrativo predomina o princípio da verdade material, no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador*. Lembra ele que neste ponto reside uma das diferenças existentes entre o processo judicial do administrativo, uma vez que no processo desenvolvido no Judiciário procura-se a *verdade formal*, onde o juiz se mantém neutro na pesquisa da verdade, somente se pronunciando diante das provas a ele apresentadas, com a ressalva do art. 130 do CPC.

Além disso, segundo o mesmo autor, as provas podem ser juntadas praticamente a qualquer tempo. E exemplifica: *Se uma empresa, por exemplo, só conseguiu achar uma duplicata após o julgamento de primeira instância, pode solicitar a juntada de documento na fase do recurso voluntário. O Conselho de Contribuintes costuma aceitar a juntada de documentos e provas que não foram juntados à impugnação, mas sempre tendo o cuidado, ao que parece, quando se lêem os*

⁶⁹ Grinover, op. cit. p. 26 e 27.

⁷⁰ Nesse mesmo sentido: RTJ, 81:763 e 89:947; RT, 500:127-502:80; 537:230; RJTJESP, 6:151; Julgados do 1ºJTACSP 42:12.

*relatórios dos acórdãos, de obter o parecer da fiscalização sobre a prova juntada ao processo só na fase recursal*⁷¹.

O art. 67 da Lei nº. 9.532/97 restringiu o princípio da verdade material, ao alterar o Dec. Nº 70.235/72, limitando a apresentação de provas documentais pelo impugnante à impugnação, e considerando precluído tal direito após aqueles 30 dias. Desta forma, nas fases processuais posteriores à impugnação não poderá o sujeito passivo juntar provas que poderiam ter sido apresentadas quando da impugnação, salvo se, conforme o mesmo ato legal: *a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; e c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

Aurélio Pitanga Seixas Filho lembra que o dever investigatório dirigido pela discricionariedade da autoridade fiscal não pode ficar amarrado por formalismos, sob pena de não se descobrir corretamente a verdade dos fatos, ou de ficar cerceado o direito de defesa do contribuinte.

3.2 O ônus da prova

Para Celso Bergstrom Bonilha, a necessidade de convencer a autoridade julgadora da procedência de suas afirmações e pretensões constitui, para a parte interessada, o encargo da prova. É o chamado ônus da prova (*onus probandi*). Segundo ele, *o que importa é perquirir sobre os fatos relacionados com a situação material a que se refere a relação processual e deduzir a quem cabe o “onus probandi”.* Em outras palavras, *se os pressupostos do fato gerador foram infirmados na impugnação, o encargo da prova em contrário recai sobre o Fisco*⁷².

⁷¹ Cabral, op. cit. p. 75.

⁷² Paulo Celso Bergstrom Bonilha, *in Processo administrativo fiscal - Contraditório e Provas no Processo Administrativo Tributário*. Ed. Dialética, São Paulo : 1995, p. 132.

Antônio da Silva Cabral lembra os ensinamento de Paulo (D. XXII, III, 2): *Ei incumbit probatio, qui decit; nun qui negat*, ou seja, cabe o ônus da prova a quem alega, e não ao que nega. E, em relação à palavra “ônus”, afirma que não é uma obrigação e que, *quando se fala em ônus logo se pensa em faculdade, que pode ser exercida ou não, mas que deve ser exercida para se conseguir algo. (...) O interessado em aplicar a norma a determinado fato concreto assume o ônus de provar os fatos e circunstâncias (...)*. E conclui: *... a prova não é um dever (...)*. *Quando se fala em ônus é porque o próprio interessado escolhe entre suportar o peso da prova ou não ter a tutela do seu interesse*. Desta forma, os fatos alegados e não provados *não gozam de liquidez (non liquet)*, ou seja, *quod nun est in actis est in mundo (o que não está nos autos não está no mundo)*. E, de maneira genérica, *todos os fatos necessitam ser provados, exceto os chamados notórios, por serem do conhecimento de todos*⁷³.

Referindo-se diretamente ao processo de exigência tributária, o autor faz duas observações:

- a) *a autoridade lançadora deve provar ter o sujeito passivo omitido rendimentos;*
- b) *cabe ao sujeito passivo provar abatimentos, deduções e isenções*⁷⁴.

Assim, após o nascimento da obrigação tributária com a ocorrência do fato gerador e determinação da matéria tributável **pela autoridade administrativa**, a constituição do crédito tributário com o lançamento, nos termos do art. 142 do CTN, é de fundamental importância. Geraldo Ataliba cita a complexidade do aspecto material da hipótese de incidência, pois, segundo ele, *contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que*

⁷³ Idem pp. 301 e 302.

⁷⁴ Idem p. 302.

a hipótese de incidência consiste, é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela hipótese de incidência⁷⁵.

Natanael Martins dispõe que, sob pena de não se poder afirmar ter ocorrido o fato gerador, na atividade de lançamento, a caracterização da matéria tributável, descrita pela doutrina como aspecto (elemento) material da hipótese de incidência, há de restar perfeitamente configurada⁷⁶.

E continua: A caracterização da matéria tributável na atividade de lançamento de ofício é mister da autoridade administrativa⁷⁷.

O RIR/94 em seu art. 223 reza:

Art. 223. A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração (...).

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º.(Grifou-se)

O art. 130 do CPC prevê a produção de provas *ex officio* pelo juiz para instruir o processo. Assim, a produção de provas pode se dar pelo autor, pelo réu ou pelo juiz, envolvidos na relação processual. Natanael Martins, citando o pensamento de Paulo Bonilha, dispõe que a

⁷⁵ Ataliba, op. cit. p. 99.

⁷⁶ Natanael Martins, *in* *Processo administrativo fiscal - A Questão do ônus da prova e do contraditório no contencioso administrativo federal*, Ed. Dialética, São Paulo, p. 108.

⁷⁷ *Idem*, op. cit., p. 108.

estrutura da relação processual administrativa *pressupõe modos de atuação distintos da Administração: não se confundem as atribuições de defesa da pretensão fiscal e a de julgamento, por isso mesmo desempenhadas por órgãos autônomos. E, concluindo, o poder instrutório das autoridades de julgamento deve se nortear pelo esclarecimento dos pontos controvertidos, a sua atuação não pode implicar em invasão dos campos de exercício de prova do contribuinte ou da Fazenda. Em outra palavras, (...), não lhes permite substituir as partes ou suprir a prova que lhes incube carrear para o processo*⁷⁸.

3.3 Provas Admissíveis

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, inciso LVI, dispõe:

Art. 5º -

LVI - são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos.

O CPC, o qual se aplica subsidiariamente ao processo fiscal, em seu art. 332 reza:

Art. 332 Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funde a ação ou a defesa.

Antônio da Silva Cabral considera que se os fatos são múltiplos e se a própria lei não consegue abranger a multiplicidade de hipóteses fáticas, a prova destes também há de ser feita por qualquer meio, desde que não ofenda a lei ou a moral.

Natanael Martins afirma que: *além do dever da Fazenda Pública de provar de plano, os fatos que alega terem ocorrido, que deram ensejo ao nascimento da obrigação tributária, sob*

⁷⁸ Idem, op. 110 - 112.

*pena de invalidade do ato de lançamento, as provas que tiverem sido carreadas ao processo, para serem admissíveis, devem, necessariamente, ter sido obtidas de forma lícita, sendo inadmissível, dentro desse contexto, as provas obtidas de forma ilícita*⁷⁹.

Tucci, após breve introdução ao direito à prova, dispõe que *no tocante à atividade probatória das partes, as únicas restrições admissíveis são as respeitantes à relevância e à idoneidade da prova*. E conclui que, (...) *por óbvia exigência de economia processual, fundada na máxima frustra probatur quod probatum non relevat, o direito à prova não significa que o interessado possa valer-se de qualquer prova, mas, apenas, daquelas aptas a evidenciar os fatos cruciais da causa submetida à apreciação judicial, e, por via de consequência, passíveis de influir no respectivo julgamento*⁸⁰.

3.3.1 Documentos particulares

Os documentos ou escrituras particulares firmados ou subscritos por uma pessoa representam uma declaração de ciência e/ou declaração de vontade da pessoa que subscreve o documento, sendo regra universal que todo o instrumento particular faz prova contra quem o escreveu ou mandou escrever.

Aurélio Pitanga Seixas Filho⁸¹ reproduz o posição de Trajano de Miranda Valverde, segundo o qual: *O comerciante assume a paternidade dos registros, assentamentos ou lançamentos constantes dos seus livros mercantis, quer escritos “própria manu” quer “alia manu”. Dai a*

⁷⁹ Martins, op. cit. p. 113.

⁸⁰ Tucci, op. cit. p. 69.

⁸¹ Seixas Filho, op. cit. p. 56.

*conclusão de que os livros mercantis, ou melhor, o que deles consta, faz prova contra o seu proprietário*⁸².

Antônio da Silva Cabral, referindo-se aos livros comerciais, cita o art. 378 do CPC:

*O art. 378 do CPC determina que esses livros servem com prova contra seu autor. É lícito ao comerciante, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos*⁸³.

Seixas Filho cita exemplo de um empresário que alterou o seu balanço, aumentando o passivo em razão de ter registrado algumas dívidas que foram quitadas antes do balanço com recursos financeiros extracaixa, isto é, recursos financeiros não registrados na escrituração comercial. Como consequência, *o empresário não pode reduzir no balanço o seu passivo, por não ter como comprovar a origem do dinheiro que utilizou para pagar as dívidas, não podendo, pelo mesmo motivo, provar ao Fisco o montante integral do seu passivo. E conclui: Assim, o valor do passivo constante do balanço que não foram comprovados ao Fisco provará que este valor já foi pago com recursos financeiros da empresa não registrados na contabilidade*⁸⁴.

Em relação aos documentos particulares, cabe lembrar o § 4º. do art. 16 do Decreto nº. 70.235/72, segunda o qual, a prova documental deve ser apresentada quando da impugnação, sob pena de não poder vir aos autos em outra fase do processo, salvo nas exceções ali previstas. Diz o citado dispositivo *in verbis*:

§ 4º. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

⁸² Força Probante dos Livros Mercantis, Rio de Janeiro, Forense, 1960, pp. 60 e 61.

⁸³ Cabral, op. cit. p. 114.

⁸⁴ Seixas Filho, op. cit. p. 57.

a) *fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*

b) *refira-se a fato ou a direito superveniente;*

c) *destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.*

(Redação dada pelo art. 67 da Lei nº. 9.532/97)

Temos aqui a aproximação do processo fiscal ao processo civil, na medida em que o art. 397 do CPC dispõe que as partes podem juntar **documentos novos** em qualquer tempo. Como bem lembra Arruda Alvim, *não se conhecem, todavia, de documentos juntados com recurso de apelação, se o apelante não prova a impossibilidade da juntada no momento anterior e próprio*⁸⁵.

Cabe lembrar aqui a aplicação do art. 398 do CPC ao Decreto 70235/72. Normatiza o citado ato legal a ouvida de uma das partes sempre que a outra requerer a juntada de documentos aos autos. E, nas palavras de Arruda Alvim, *a propósito das questões surgidas em torno do art. 389 do CPC é causa de nulidade da sentença, na medida em que fica ferido o princípio do contraditório*⁸⁶.(grifou-se)

3.3.2 Perícia

Na lição de Antônio da Silva Cabral, *a perícia nada mais é do que uma diligência a ser feita por quem tem o conhecimento de determinada matéria, ou seja, é a diligência levada a cabo por um expert a fim de que certos fatos sejam esclarecidos.*

Segundo o professor acima citado, a prova pericial consiste em *exames* (por exemplo na escrituração contábil de um empresa), *vistorias* (p. ex. em máquinas para fins de avaliação do

desgaste, obsolescência ou depreciação) *ou avaliações* (do valor de um imóvel, p. ex.), sendo indeferida quando:

- a) *a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos; como exemplo temos o fiscal que vai a uma empresa e depara com a existência, no passivo, de obrigações já pagas, não se exige conhecimento técnico específico para se saber se houve ou não passivo fictício.*
- b) *for desnecessária em vista de outras provas produzidas;*
- c) *a verificação for impraticável (art. 420 do CPC).*

Contudo, o 1º Conselho de Contribuintes vêm anulando as decisões em que a autoridade julgadora de 1º grau não menciona o fato e não motiva o indeferimento do pedido de perícia. Lembra Antônio da Silva Cabral, que o Judiciário também é sensível a cerceamento do direito de defesa que a atitude das autoridades administrativas provoca, por vezes, quando se recusa a admitir a perícia. O fisco procede a arbitramento do lucro de determinada empresa e esta solicita perícia, caso em que a autoridade simplesmente nega a acolhida ao pedido, sem fundamentar seu despacho. Em caso semelhante, em que houve interposição de mandado de segurança, na AMS 85.450-ES, a 5ª Turma do antigo TRF consignou na emenda do acórdão:

Compete ao Poder Judiciário efetuar o controle dos atos administrativos, no que pertine à sua legalidade. In casu, se a autoridade fiscal indeferiu a realização de perícia, impedindo que se esclarecesse a situação conflitante entre o agente tributário e o contribuinte, resta configurado o cerceamento de defesa e a ilegalidade do ato

⁸⁵ Arruda Alvim e Teresa Arruda Alvim Pinto. *Manual de direito processual civil*. Ed. RDT, ed. 4ª, Vol 2, São Paulo, 1991, p. 283.

⁸⁶ *Idem*, op. cit., p. 284.

administrativo, devendo o procedimento administrativo fiscal ser anulado a partir do ato que negou a perícia.

Aurélio Pitanga Seixas Filho, ao analisar a prova pericial no processo administrativo tributário, comenta sobre a atuação do fisco na exigência do tributo em conformidade com a *percepção da conduta praticada pelo contribuinte* e afirma que a autoridade administrativa, *no lançamento tributário (...) descreve a conduta tributável praticada pelo contribuinte conforme a sua própria percepção*. Contudo, não ocorrendo a *representação da realidade* no lançamento, cabe ao sujeito passivo interpor recurso administrativo utilizando-se de todos os meios de provas. Neste ponto, a autoridade revisora pode não se considerar *habilitada a ter uma correta “percepção da realidade” do fato gerador, necessitando da colaboração de um perito*. O laudo ou documento firmado pelo perito, continua o autor, *não é “meio de prova”, porém um “meio de percepção”, isto é, uma forma da autoridade aplicadora da lei tomar conhecimento, ou ter uma percepção, da realidade, através do parecer ou laudo, fornecido por um técnico, ou especialista na matéria fática em discussão, de sua inteira confiança*. E conclui *não possuir o contribuinte direito subjetivo à efetivação de exame pericial, devendo se sujeitar ao que for decidido pela autoridade administrativa, sem perder a oportunidade, como mencionado anteriormente, de apresentar, desde o início, todas as provas ao seu alcance para demonstrar a exatidão do seu comportamento*⁸⁷.

Na lição do professor Paulo Celso Bergstrom Bonilha, *o processo administrativo fiscal da União contempla a perícia entre os meios de prova e estatui as regras para a sua elaboração e apresentação, norma estas que também foram objeto de alterações introduzidas pela precitada Lei n° 8.748, de 9 de dezembro de 1993*⁸⁸.

⁸⁷ Seixas Filho, op. cit. pp. 17-14.

⁸⁸ Bonilha, op. cit. p. 133.

Prossegue o autor levantando críticas acerca da prova pericial:

- a) Prazo para impugnação: *Nem sempre o exíguo prazo para a formulação da impugnação permite ao contribuinte contar com todo esses elementos. À falta de qualquer um deles, a lei inquina o pedido de “não formulado” (cf. art. 16, IV, e § 1º, e 18).*
- b) Prazo para perícia: *inexistência de prazos para a realização da perícia e apresentação dos respectivos laudos, ficando a matéria ao talante da autoridade julgadora, que poderá fixá-los e prorrogá-los, sem quaisquer limitações (art. 18 e parágrafos).*
- c) Indeferimento subjetivo pela autoridade julgadora: *a competência da autoridade julgadora para indeferir as perícias que considere “prescindíveis ou impraticáveis”, exigindo, no entanto, a lei, a fundamentação do não acolhimento do pedido (arts. 18 e 28), que, segundo o autor, muitas vezes não é observado por decisões imotivadas e sem cabimento.*
- d) Elaboração por AFTN’s: *remanesce, além disso, sem qualquer justificação e em detrimento da isenção na produção da prova, a atribuição da sua elaboração por funcionários da repartição fiscal, agora restrita aos ocupantes de cargos de Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional.*⁸⁹

Antônio da Silva Cabral, referindo-se ao § 1º do art. 18 dispõe que *esta parte deveria ser alterado em legislações futuras, pois tem levado a injustiças. Na prática, acontece que tanto o*

⁸⁹ Idem, op. cit. p. 134

autuante quanto o perito da União são auditores fiscais, que têm, em geral, o mesmo modo de pensar e que tenderão, até por questão de formação profissional, a ter opiniões coincidentes⁹⁰.

3.3.3 Confissão

O art. 348 do CPC reza que:

Art. 348 - Há confissão, quando a parte admite a verdade de um fato, contrário ao seu interesse e favorável ao adversário.

Na lição de Antônio da Silva Cabral, *utiliza-se a confissão como meio prático de se atingir a verdade dos fatos (...). A norma incide sobre os fatos. Quer se admita a norma, quer não, se o suporte fático ocorreu, a regra jurídica incide sobre ele. A confissão diz respeito, apenas, aos fatos. Estes, sim, são objeto de prova e de conhecimento*⁹¹.

Questiona ainda o autor, se haveria necessidade de existir o *animus confitendi*, citando Rudolf Pollak (*System des österreichischen Zivilprozessrechts*, p. 368), que entende que a confissão vale pelo que está declarado, pouco importando o *animus*. Porém, o art. 85 do CC dispõe: *Nas declarações de vontade se atenderá mais à sua intenção que ao sentido literal da linguagem.* Assim, o que conta nos contratos, por exemplo, é a intenção das partes. *Da mesma forma, em se tratando de confissão, o “animus” seria importante, sobrepondo-se ao texto do que foi confessado*⁹².

O Conselho de Contribuintes tem-se mostrado cauteloso em matéria de confissão, segundo o mesmo autor, que cita o Ac. SRF 01-0.682, de 20.06.1986:

⁹⁰ Cabral, op. cit. p. 323

⁹¹ Idem, op. cit. p. 310.

⁹² Idem, op. cit. p. 310.

Não dependem de prova os fatos afirmados por uma parte e confessados pela parte contrária (art. 334 do CPC). Se o contribuinte, na fase de impugnação e na fase de recurso voluntário, admitiu que omitira receitas provenientes da venda de serviços, não pode, na fase do recurso especial, pretender que o fisco comprove a omissão da parte que ele mesmo já admitira como confissão.

Cita ainda um auto de infração contra um motel, que admitira na fase da impugnação ter omitido certa quantia de receita proveniente de diárias. Contudo, no recurso voluntário, negou qualquer omissão de receita, inclusive a confessada na impugnação. Assim, mesmo cabendo ao fisco provar a omissão de receitas por contribuintes, só o próprio motel é capaz de dizer quanto recebeu de seus hóspedes. E, *se o próprio motel confessara, na impugnação, que omitira certa importância recebida, essa confissão será tida como válida, cabendo ao fisco provar que a omissão comportou maior volume de diárias*⁹³.

Contudo, lembra o autor que mesmo neste caso o Conselho não admitiu a confissão do dono do estabelecimento como **prova** da infração, mas como um **meio** de se apurar o quantitativo omitido, já que os autos continham provas suficientes da omissão de receitas.

Aurélio Pitanga Seixas Filho coloca que ninguém nega ao contribuinte *o direito, entretanto, de pedir a retificação de sua confissão, desde que consiga provar convincentemente os fatos que realmente praticou, demonstrando, em consequência, haver errado na descrição dos fatos declarados*⁹⁴.

O mesmo autor, contudo, estabelece um relacionamento entre a confissão e a declaração tributária exigida pelo art. 147 do CTN, onde a autoridade fiscal, *após conhecer os fatos*

⁹³ Cabral, op. cit. p. 310 e 311.

⁹⁴ Seixas Filho, op. cit. p. 111.

*testemunhados, fazer a sua valoração jurídica e liquidar o valor do tributo, pode emitir o lançamento tributário, dito, por declaração*⁹⁵.

Seixas Filho cita Mario Pugliese, que em sua obra, “La Prova nel Processo Tributário”, reconhece que *a declaração escrita e subscrita pelo contribuinte, na fase ociosa do procedimento administrativo, tem o valor jurídico de confissão extrajudicial, fazendo prova plena de matéria fática, cabendo à autoridade fiscal o direito de controlar a confissão feita e demonstrar a sua incorreção. Reconhece poder ser retificada a declaração caso o contribuinte demonstre ter sido elaborada com erro de fato*⁹⁶.

Contudo, *apesar do efeito de prova plena da declaração tributária, o princípio da oficialidade permite ao Fisco investigar, no momento considerado oportuno e conveniente, a veracidade dos fatos confessados para exigir um pagamento superior ao devido pela confissão, pois nada impede a exigibilidade imediata do valor do tributo resultante da matéria fática declarada*⁹⁷. Porém, face ao princípio da ampla defesa e da verdade material, tem o contribuinte o direito de pedir, mediante prova cabal, a retificação de sua confissão, demonstrado haver errado na descrição dos fatos declarados. Pode, inclusive, requerer a restituição do tributo pago com base em erro de fato, conforme art. 165 do CTN, respeitado o prazo prescricional.

4. A IMPARCIALIDADE DA AUTORIDADE JULGADORA

O artigo 10 da Declaração Universal dos Direitos do Homem solenemente afirmou que *toda pessoa tem direito a que sua causa seja decidida eqüitativamente e publicamente por um juiz independente e imparcial*.

⁹⁵ Idem, op. cit. p. 62

⁹⁶ Idem, op. cit. p. 62.

O Brasil, por outro lado, é signatário da Convenção Americana dos Direitos Humanos, que proclamou os direitos humanos dos contribuintes.

Essa Convenção, denominada Pacto de São José da Costa Rica, foi subscrita, nessa cidade, em 22 de novembro de 1969 e ratificada pelo Brasil, em novembro de 1992, pelo Chanceler Celso Lafer. A mesma, conforme Cadeño de Barros, prevê, em seu artigo 82, expressamente, os direitos humanos dos contribuintes, interditando legislações fiscais que possam ferir a igualdade, a vida, a liberdade, a segurança, a propriedade, o acesso à justiça e a dignidade do homem, determinando, mais, que todos os contribuintes têm o direito de ser ouvidos, com as devidas garantias e dentro de um prazo razoável, por um juiz ou tribunal *competente, independente e imparcial*, para sustação de qualquer acusação penal e para a determinação de seus direitos e obrigações de ordem civil, trabalhista, **fiscal** ou de qualquer outro caráter.

O art. 98 do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66), determina *in verbis*:

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Luciano Amaro⁹⁸ cita Gilberto Ulhoa Canto, para quem este dispositivo foi inserido no CTN com a intenção de firmar o *primado dos tratados internacionais* sobre a forma de lei interna.

Caso ocorra conflito entre a lei interna e o tratado resolve-se, segundo o mesmo autor, a favor do tratado, que excepciona a lei interna, tornando-se indiferente que esta seja anterior ou posterior àquela.⁹⁹

⁹⁷ Seixas Filho, op. cit. p.111.

⁹⁸ AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. Ed. Saraiva, São Paulo : 1997, p. 168.

⁹⁹ Amaro, op. cit. p. 172.

O STF, analisando a questão, posicionou-se pela possibilidade de a lei interna superveniente poder dispor em sentido contrário ao de norma de tratado, acompanhado, desta forma, segundo Amaro¹⁰⁰, o pensamento de Maria Elizabete Vilaça Lopes e de Francisco Rezek, e contrariando o entendimento de Alberto Xavier.

Conclui Luciano Amaro que *a edição de lei federal cujos comandos sejam inconciliáveis com o tratado implicaria revogação do tratado, equivalendo, no plano interno, à denúncia do diploma internacional.*¹⁰¹

A Constituição atual determina que os tratados internacionais devidamente ratificados passam a ser direito interno, válido e cogente (cf. art. 5º, § 2, da CF de 1988). Esta disposição tem um impacto considerável sobre as garantias que o processo deve dar às partes, reforçando o princípio genérico do direito de defesa, dando-lhe preeminência e as sanções necessárias para que possa ser respeitado.

Araújo Cintra, Grinover e Dinamarco¹⁰² acentuam que o caráter de imparcialidade é inseparável do órgão de jurisdição, afetando profundamente a relação processual a incapacidade subjetiva do juiz, que se origina da suspeita de sua imparcialidade.

*Só a jurisdição subtraída de influências estranhas pode configurar uma justiça que dê a cada um o que é seu. Somente através da garantia de um juiz imparcial o processo pode representar um instrumento não apenas técnico, mas ético também, para a solução da lides*¹⁰³

¹⁰⁰ Amaro, op. cit. p. 173.

¹⁰¹ Idem, p. 174.

¹⁰² Cf. *Teoria geral do processo*, p. 21.

¹⁰³ Cf. *Teoria geral do processo*, p. 22.

5. SENTENÇA E O DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

O Decreto n. 70.235/72 prevê, expressamente, o duplo grau de jurisdição mantido pela Lei n. 8.748/93.

É importante sublinhar que a CF-88 não contempla expressamente o duplo grau de jurisdição. Nosso sistema constitucional, todavia, é informado por dois grandes princípios constitucionais: o direito à tutela jurisdicional e o devido processo legal, aplicando-se este último integralmente aos litígios administrativos. *Destes - como doutrina Ada Pellegrini Grinover - decorrem postulados como a instrução contraditória, o direito de defesa (...), o duplo grau de jurisdição e outros. Porque, além dos princípios inscritos na Constituição como tutela do processo, outros exsurgem implicitamente, pelo disposto no art. 153, § 6º (hoje, art. 5º, § 2º): A especificação dos direitos e garantias expressos nesta Constituição, não exclui outros direitos e garantias decorrentes do regime e princípios que ela adotados*¹⁰⁴.

Ou como preceitua Cadeño de Barros, *o duplo grau de jurisdição no contencioso administrativo tributário se impõe em decorrência de um sistema processual voltado à manutenção das declarações e princípios elencados em nossa Constituição, possibilitando rechaçar qualquer tentativa do Estado de agressão ao cidadão (...)*¹⁰⁵

¹⁰⁴ Ada Pellegrini Grinover. *Os princípios constitucionais e o código de processo civil*, cit., 1975, p. 19.

¹⁰⁵ Cadeño de Barros, op. cit. p. 152.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve por fim analisar a processualidade na esfera administrativa fiscal, verificando o nascimento da obrigação tributária com a ocorrência do fato gerador, a constituição do crédito tributário com o ato de lançamento e a instauração do contencioso administrativo fiscal federal com a impugnação do sujeito passivo. Foram também estudados os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa que devem ser observados pela autoridade administrativa em todas as fases processuais, de forma a não restringir a amplitude de tal garantia que a Carta de 1988 outorgou ao contribuinte.

O contraditório e a ampla defesa revelam-se como instrumento de defesa do administrado, na medida em que garante o direito à prova e estabelece a imprescindibilidade da motivação da decisão administrativa e a observância de prazos razoáveis para prolação de decisões na esfera tributária. O duplo grau de jurisdição apresenta-se-nos, por igual, como instrumento necessário à preservação da atuação legítima do Estado nos domínios institucionais e socioeconômicos, estando presente, de forma implícita, no sistema constitucional vigente entre nós, a teor do art. 5º, § 2º, *in fine*, da Constituição Federal de 1988.

O procedimento administrativo fiscal, desenvolvido sob a égide da cláusula *due process of law*, faz emergir a *par conditio* ou a paridade de armas entre o Estado-exator e o cidadão-contribuinte. A discussão em torno de uma determinada exigência fiscal, desenvolvida sob a tutela dos princípios processuais erigidos em consonância com a Constituição, legítima, afinal, a atividade tributária da Administração Pública, evitando, assim, que o sujeito passivo da obrigação tributária se socorra do Poder Judiciário para sanar eventuais conflitos referentes ao *na debeat* e ao *quantum debeat*.

Como instrumento ético das garantias individuais, o processo, no campo tributário, tem por escopo impedir a concretização das palavras fatais de Machiavel, proferidas no Capítulo XVIII de *Il Principe*¹⁰⁶:

*Quanto sai laudabile in un principe mantenere la fede, e vivere con integrità e non con astuzia, ciascun lo intende: non di manco si vede per esperienza, ne' nostri tempi quelli principi avere fatto gran cose che della fede hanno tenuto poco conto*¹⁰⁷.

¹⁰⁶ Apud Cadeño de Barros, op. cit. p. 156.

¹⁰⁷ Tradução livre: Quanto seja louvável em um príncipe manter a fé, e viver com integridade e não com astúcia, qualquer um entende: é freqüente ver-se, por experiência, em nosso tempo, aqueles príncipes fazerem grandes coisas que pouco tem haver com a fé.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALVIM, Arruda & Teresa Arruda Alvim Pinto. *Manual de direito processual civil - processo de conhecimento*. Ed. RDT, ed. 4ª, Vol 2, São Paulo : 1991.
- AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. Ed. Saraiva, São Paulo : 1997.
- ARRUDA, Luiz Henrique Barros de. *Processo administrativo fiscal* Ed. RT, São Paulo : 1994 (Manual para curso de formação de AFTN's na Escola de Adm. Fazendária).
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, Ed. Malheiros, 5ª. edição São Paulo : 1992.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. Ed. Saraiva, 5ª. edição, Rio de Janeiro : 1997.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. Ed. Saraiva, 2ª. ed., São Paulo : 1972.
- CABRAL, Antônio da Silva, *Processo administrativo fiscal*. Ed. Saraiva, São Paulo : 1993.
- CADEÑO DE BARROS, José Fernando, *Aplicações dos princípios constitucionais do processo no direito tributário*. Ed. Saraiva, São Paulo : 1996.
- CAMPOS, Dejalma de. *Direito processual tributário*. Ed. ATLAS, 3ª ed., São Paulo : 1995.
- CARVALHO, Paulo de Barros, *Teoria da norma tributária*. Revista dos Tribunais, 2ª. ed. São Paulo.
- COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. (Tese de doutorado apresentada em 1973, na Faculdade de Direito do Largo de São Francisco).
- CRETELLA JÚNIOR, José. *Curso de direito administrativo*. Ed. Forense, 14ª edição, Rio de Janeiro : 1995.
- DINAMARCO, Cândido Rangel. *A instrumentalidade do processo*. Ed. RDT, 2ª ed., São Paulo : 1990.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*, Ed. Forense, 6ª ed., Rio de Janeiro : 1994.
- FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Idéias para a nova constituição brasileira*. Ed. Saraiva, São Paulo : 1987.
- _____. *Curso de direito constitucional*. Ed. Saraiva, 22ª ed., São Paulo : 1995.
- GRINOVER, Ada Pellegrini Grinover. *Novas tendências do direito processual - de acordo com a Constituição de 1988*. Ed. Forense Universitária, Rio de Janeiro : 1990.

- GRINOVER**, Ada Pellegrini Grinover et al. *Teoria geral do processo*. Ed. Revista dos Tribunais, 6ª ed., São Paulo : 1987.
- HORVATH**, Estevão. *Lançamento tributário e autolançamento* Ed. Dialética - São Paulo : 1997.
- MEIRELLES**, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. Ed. Malheiros, 19ª ed., São Paulo : 1994.
- MELLO**, Celso Antônio Bandeira de. *Ato administrativo e direitos dos administrados*. Ed. RDT, São Paulo : 1981.
- NOGUEIRA**, Ruy Barbosa. *Teoria do lançamento tributário*. Ed. Resenha Tributária, 1965.
- ROCHA**, Valdir de Oliveira (coord). *Processo administrativo fiscal*. Ed. Dialética, São Paulo : 1995.
- SANTI**, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. Ed. Max Limonad.
- SEIXAS FILHO**, Aurélio Pitanga. *Princípios fundamentais do direito administrativo tributário*. Editora Forense, 1ª. edição, Rio de Janeiro : 1995.
- SOUTO MAIOR BORGES**, José. *Lançamento tributário - Tratado de Direito Tributário Brasileiro*", vol. IV, Forense : 1981.
- TUCCI**, Rogério Lauria & José Rogério Cruz. *Constituição de 1988 e Processo*. Ed. Saraiva. - São Paulo : 1989.
- XAVIER**, Alberto Pinheiro Xavier *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. Ed. Resenha Tributária, São Paulo : 1977.