

JORGE ALBERTO DE ANDRADE

**A GARANTIA DE INSTÂNCIA NO PROCESSO
ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO ESTADUAL E O PRINCÍPIO
DO DEVIDO PROCESSO LEGAL**

FLORIANÓPOLIS – 1998

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

**A GARANTIA DE INSTÂNCIA NO PROCESSO
ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO ESTADUAL E O PRINCÍPIO
DO DEVIDO PROCESSO LEGAL**

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 **JORGE ALBERTO DE ANDRADE**, sob a orientação do professor Dr. **UBALDO CÉSAR BALTHAZAR**.

FLORIANÓPOLIS – 1998

Não entregues a ciência às almas corrompidas.

Pitágoras

A democracia no Brasil foi sempre um lamentável mal-entendido

Sérgio Buarque de Holanda

Aos meus pais pelo legado educacional.

RESUMO

Esta monografia tem como objetivo estudar o processo administrativo tributário de Santa Catarina, com vistas à análise da garantia de instância e ao princípio do devido processo legal. Utiliza as normas gerais de direito tributário estaduais para delimitar e facilitar o conteúdo do estudo, como também dotá-lo de fundamentação. Demonstra o sistema de jurisdição única vigente no Brasil, a possibilidade do sujeito passivo utilizar a via administrativa para solucionar os litígios tributários envolvendo ele e o Estado-Administração e os princípios que norteiam o processo administrativo, com atenção especial à proteção da vida, liberdade e propriedade consubstanciados na cláusula do devido processo legal. Pesquisa o surgimento, a evolução e a extensão adquirida por este princípio. Examina o processo administrativo tributário estadual e a exigência do prévio depósito, pelo contribuinte, para garantir a discussão na instância administrativa. Coloca as ofensas cometidas por tal necessidade diante do texto da Constituição Federal de 1988, como também diante do próprio Código Tributário Nacional. Pugna nas considerações finais, pela não recepção da garantia de instância devido a afronta a princípios expressos na Constituição.

ÍNDICE

Introdução.....	08
Capítulo I – NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO	09
1. Tributo.....	09
2. Fato Gerador.....	13
3. Obrigação tributária	14
3.1. Obrigação principal.....	15
3.2. Obrigação acessória.....	16
4. Sujeito ativo.....	17
5. Sujeito passivo	18
5.1. Sujeito passivo e domicílio tributário.....	19
5.2. Sujeito passivo e capacidade tributária	20
5.3. Sujeito passivo e solidariedade	20
6. Crédito tributário.....	21
7. Constituição do crédito tributário – Lançamento	23
7.1. A alterabilidade do lançamento	24
7.2. Modalidades de lançamento	26
Capítulo II – DEVIDO PROCESSO LEGAL	29
1. Sistema administrativo brasileiro.....	29
2. Processo administrativo.....	30
2.1. Processo e procedimento	30
3. Processo administrativo tributário e os seus princípios	31
3.1. Origem e evolução do princípio do devido processo legal.....	38
3.2. Devido processo legal material (<i>substantive due process of law</i>)	42
3.3. Devido processo legal procedimental (<i>procedural due process of law</i>)	44

Capítulo III – PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO ESTADUAL	46
1. Processo Fiscal.....	46
2. Intimações e Prazos.....	47
3. Processos Contenciosos.....	48
4. Autoridades Administrativas Julgadoras.....	49
4.1. Julgadores de Processos Fiscais (JPF).....	50
4.2. Conselho Estadual de Contribuintes (CEC)	50
5. Fiscalização	51
6. Notificação.....	52
7. Discussão do crédito tributário	53
7.1. Reclamação.....	54
7.2. Recursos	55
7.2.1. Recurso Voluntário	55
7.2.2. Recurso de Ofício.....	54
7.2.3. Pedido de Reconsideração	57
8. Caso prático	57
9. Análise do caso prático	58
Considerações Finais.....	67
Bibliografia.....	69

INTRODUÇÃO

A proposta deste trabalho é elaborar uma exposição do processo administrativo tributário estadual, como também o estudo da garantia de instância prevista no Regulamento de Normas Gerais de Direito Tributário do Estado de Santa Catarina e a possível ofensa por ela perpetrada contra o princípio do devido processo legal.

Por isso, é necessário delimitar-se através do Capítulo I as Normas Gerais aplicáveis ao Direito Tributário, como o tributo, o fato gerador, a obrigação tributária, os sujeitos da relação tributária, o crédito tributário e as suas formas de constituição, com o fito de facilitar a exposição dotando-a de fundamentação jurídica.

No Capítulo II, adentrar-se-á ao princípio do devido processo legal, explicitando o sistema administrativo vigente no Brasil, o processo administrativo e os princípios a ele aplicáveis, com ênfase ao do devido processo legal. Com o estudo deste preceito, busca-se demonstrar seu atual desdobramento, extensão e aplicabilidade.

Já o Capítulo III aborda o exame do processo administrativo tributário estadual com a fiscalização e os meios de defesa colocados à disposição do sujeito passivo para contestar o crédito tributário descrito na Notificação Fiscal. Neste capítulo, é analisado ainda o art. 141 do Decreto n. 22.586/84, o qual estabelece a exigência de depósito prévio como garantia de instância, o que é questionado pela doutrina. Efetua-se, também, o estudo de um caso prático.

Nas considerações finais, propõe-se um entendimento da regra contida no art. 141 do Decreto n. 22.586/84 frente à Constituição Federal de 1988.

Capítulo I – NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

A função deste capítulo é delinear os institutos da obrigação tributária e do crédito tributário com o intuito de delimitar o objeto do presente estudo, bem como dotá-lo de fundamentação.

O Regulamento de Normas Gerais de Direito Tributário do Estado de Santa Catarina (RNGDT/SC) aprovado pelo Decreto n. 22.586, de 27 de junho de 1984, serve-se quase com as mesmas palavras do disposto no Livro II do Código Tributário Nacional (CTN), que cuida das Normas Gerais de Direito Tributário. Entretanto, a aplicação da legislação tributária pelo Conselho Estadual de Contribuintes é basicamente lastreada pelo RNGDT/SC, o que demonstra a necessidade de um aprofundamento da matéria por ele tratada para que haja uma possibilidade maior de sucesso nas postulações perante aquele órgão. No entanto, interessa somente a parte normativa ajustada pelos títulos II e III da 1ª parte do referido Regulamento, quais sejam: a obrigação tributária e o crédito tributário. Dentro da obrigação tributária será analisado: o tributo, o fato gerador, as obrigações principal e acessória e os sujeitos da relação. Já em relação ao crédito tributário, faz-se necessário o exame da sua constituição através do lançamento, bem como a possibilidade de alteração e modalidades deste.

1. Tributo

O conceito de tributo está expresso no art. 215 do Regulamento de Normas Gerais de Direito Tributário do Estado de Santa Catarina (RNGDT/SC)¹, nestes termos: “Art. 215 - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa vinculada.”

¹ Vide art. 3º, CTN.

Para se compreender toda a extensão do conceito de tributo, é indispensável dissecá-lo para extrair seus componentes, segue o exame deles:

a) tributo é uma prestação pecuniária compulsória

Tomando tributo como uma prestação e sendo esta um ato pelo qual alguém deve cumprir uma obrigação que lhe cabe na relação jurídica, no âmbito do direito tributário esta obrigação – de dar coisa certa ou de fazer - caberá ao sujeito passivo que a cumprirá entregando dinheiro ao ente tributante. Esta entrega ou pagamento independe da vontade do sujeito passivo, por ser obrigatória e consecutiva da vontade legal.

Em suma, é a satisfação pelo sujeito passivo de uma prestação obrigatória em dinheiro, da qual o sujeito ativo é credor.

b) em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir

O legislador ampliou demasiadamente a forma pela qual se pode adimplir a prestação pecuniária, ao repetir com a expressão “em moeda” que a prestação possui caráter pecuniário, e por ter agregado a cláusula “ou cujo valor nela se possa exprimir”, pois como lembra Paulo de Barros Carvalho “quase todos os bens são suscetíveis de avaliação pecuniária.”²

No entanto, posição diversa é defendida por Hugo de Brito Machado ao proclamar que o “Direito brasileiro não admite a instituição de tributo em natureza, vale dizer,

² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 7. ed. atual. São Paulo : Saraiva, 1995. p. 21.

expresso em unidade de bens diversos do dinheiro, ou em unidade de serviços”³, eis que o conteúdo da prestação tributária é expresso em moeda.

c) que não constitua sanção de ato ilícito

O encargo de adimplir a obrigação tributária constitui atitude sem caráter sancionatório – visto que no núcleo da hipótese tributária não pode ser incluído o elemento ilicitude – que corresponde ao antônimo dos fatos ilícitos, dos quais “nascem multas e outras conseqüências punitivas, que não configuram tributo, por isso não integrando seu conceito, nem submetendo-se ao seu regime jurídico”, como observa Geraldo Ataliba⁴, sendo que a penalidade é imposta em decorrência de uma infração à lei, enquanto o tributo é derivado do acontecimento no mundo factual da hipótese tributária.

d) instituída em lei

Como conseqüência do art. 5º, II, da Constituição Federal de 1988, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, toda e qualquer exigência feita pelo Poder Público têm de estar lastreada legalmente. Pelo mesmo norte segue o art. 150, I, Constituição Federal de 1988, ao vedar à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Desta forma, foi consignado o princípio da estrita legalidade para a exigência tributária, o que garante uma maior segurança ao contribuinte em face das exigências tributárias do Fisco, pois estas apenas poderão se dar em conseqüência de lei.

³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 11. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo : Malheiros, 1996. p. 38.

⁴ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 5. ed. São Paulo : Malheiros, 1995. p. 33.

e) e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada

Analisando o desdobramento do conceito assim se manifestou Hugo de Brito Machado:

“Dizendo o CTN que o tributo há de ser cobrado mediante atividade administrativa *plenamente* vinculada, quer significar que a autoridade administrativa não pode preencher com seu juízo pessoal, subjetivo, o campo de indeterminação normativa, buscando realizar em cada caso a finalidade da lei. Esta deve ser minudente, prefigurando com rigor e objetividade os pressupostos para a prática dos atos e o conteúdo que estes devem ter.”⁵ (grifo no original)

E complementa:

“De qualquer forma, ressalta, claro, do conceito de tributo, que a cobrança há de ser feita na oportunidade, pela forma e pelos meios estabelecidos na lei, sem que a autoridade caiba decidir se cobra de fulano e deixa de cobrar de beltrano, por este ou por aquele motivo. Ou o tributo é devido, nos termos da lei, e neste caso há de ser cobrado, ou não é devido, também nos termos da lei, e neste caso não será cobrado.”⁶

Assim, o meio pelo qual o sujeito ativo vai utilizar para efetuar a fiscalização e a cobrança do tributo deverá amoldar-se à plena vinculação e obrigatoriedade da atividade, sob pena de responsabilidade funcional, conforme dispõe o parágrafo único do art. 51, RRGDT/SC.⁷

⁵ MACHADO, op. cit., p. 42.

⁶ MACHADO, op. cit., p. 42.

⁷ Vide art. 142, parágrafo único, CTN.

2. Fato Gerador

A expressão fato gerador é alvo de acaloradas discussões pela doutrina nacional, seja por parte de Alfredo Augusto Becker⁸, Geraldo Ataliba⁹ ou Paulo de Barros Carvalho.¹⁰ No entanto, apesar das múltiplas expressões possíveis, adotar-se-ão frente a sua clareza semântica, as expressões hipótese tributária e fato jurídico tributário, no sentido utilizado pelo último autor.¹¹

Ao empregar a locução fato jurídico tributário Paulo de Barros Carvalho toma-o “como um enunciado protocolar, denotativo, posto na posição sintática de antecedente de uma norma individual e concreta, emitido, portanto, com função prescritiva, num determinado ponto do processo de positivação do direito.”¹² E conclui, “o preceito traz duas (sic) contribuições interessantes para a boa compreensão da matéria: são as circunstâncias nele consignadas como irrelevantes para influir na constituição íntima do tributo – a denominação e demais características adotadas pela lei, e a destinação do produto da sua arrecadação.”¹³ Apesar da válida contribuição de Alfredo Augusto Becker¹⁴ ao criticar a idolatria ao fato gerador, a natureza jurídica do tributo é determinada pelo “fato gerador” da respectiva obrigação (art. 216, RNGDT/SC).¹⁵

Procedeu corretamente o legislador estadual ao estatuir no art. 216, RNGDT/SC a irrelevância para a qualificação do “fato gerador”: da denominação do tributo, bem como da destinação legal do seu produto, pois acatou naquela hipótese que pode haver erro na emissão da mensagem, já nesta, lembra que o Direito Tributário “não se ocupa de momentos ulteriores à extinção do liame fiscal.”¹⁶

⁸ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 2. ed. São Paulo : Saraiva, 1972. p. 288 e s.

⁹ ATALIBA, op. cit., p. 47 e s.

¹⁰ CARVALHO, op. cit., p. 158-161.

¹¹ CARVALHO, op. cit., p. 160-161.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. São Paulo : Saraiva, 1998. p. 105.

¹³ CARVALHO, Curso ..., p. 25.

¹⁴ BECKER, op. cit., p. 83.

¹⁵ Vide art. 4º, CTN.

¹⁶ CARVALHO, Curso ..., p. 25.

3. Obrigação tributária

O art. 22 do RNGDT/SC estabelece: “Obrigação tributária é a relação de direito público que ocorre entre o Estado e as pessoas naturais ou jurídicas de direito público ou privado, subordinadas à legislação tributária ou às quais esta seja aplicável.” Tomando como base os ensinamentos de Sacha Calmon Navarro Coêlho pode-se entender o vínculo jurídico que une o Estado e o sujeito passivo como dualista pois “(...) o Direito Tributário regula e restringe o poder do Estado de exigir tributos e regula os deveres e direitos dos contribuintes, *isonomicamente*”¹⁷ (grifo no original).

Segundo o Novo Dicionário Aurélio de Língua Portuguesa, obrigação é o “vínculo jurídico, oriundo de lei ou de ato da vontade, que compele alguém a dar, fazer ou não fazer algo economicamente apreciável, em proveito de outrem.”¹⁸ Esmiuçando o conceito, assim o definiu Bernardo Ribeiro de Moraes:

“*Obrigação tributária* é a relação jurídica que tem como fonte a norma legal tributária. É representada pelo vínculo jurídico estabelecido entre uma pessoa de direito público titular da competência para exigir a prestação, denominada credora, e outra, ou outras, denominada devedora, em razão do qual aquela pode exigir desta uma prestação patrimonial ou conversível em valor patrimonial, relativa a tributos, nas condições definidas em lei.”¹⁹ (grifo no original)

Sendo a finalidade do direito ordenar a vida em sociedade, regulamentando o comportamento humano nas suas relações interpessoais, o único meio do qual dispõe para alcançar seu fim, é a relação jurídica, “no contexto da qual emergem direitos e deveres correlatos, pois é desse modo que se opera a regulação das condutas.”²⁰

¹⁷ COÊLHO, Calmon Navarro. Curso de direito tributário: (comentários à constituição e ao código tributário nacional, artigo por artigo). Rio de Janeiro : Forense, [199_]. p. 32.

¹⁸ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Novo dicionário da língua portuguesa. 2. ed. rev. e aum. Rio de Janeiro : Nova fronteira, 1986. p. 1209-1210.

¹⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de direito tributário. 3. ed. rev., aum. e atual. Rio de Janeiro : Forense, 1995. vol. 2. p. 268.

²⁰ CARVALHO, Curso ..., p. 191.

Ao se referir à obrigação tributária, interessa o significado da obrigação como *relação jurídica*, assinalando o vínculo que adstringe o devedor a uma prestação em proveito do credor, que, por sua vez, tem o direito de exigir essa prestação a que o devedor está adstrito, conforme leciona Luciano Amaro.²¹

As relações jurídicas a que se refere o art. 22, Decreto n. 22.586/84, são de cunho tributário e de dois tipos, segundo dispõe o art. 23: principal ou acessória.²²

3.1. Obrigação principal

O art. 23, § 1º, RNGDT/SC, desta maneira preceitua: “§ 1º - A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária e se extingue juntamente com o crédito dela decorrente.”²³

O legislador utilizou “como critério de discriminação entre as obrigações tributárias principais e acessórias a circunstância de o seu *objeto* ser ou não de conteúdo *pecuniário*, ou seja, será principal a obrigação que tiver como objeto uma prestação de dar dinheiro (a título de tributo ou de penalidade pecuniária).”²⁴ (grifos no original)

Claramente se nota que o legislador equivocou-se ao contagiar o conceito de obrigação principal com a submissão do infrator ao *jus puniendi* estadual, pois mesmo sendo pecuniária, a sanção não consta do núcleo do tributo, conforme preceitua o art. 215, RNGDT/SC.

²¹ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. São Paulo : Saraiva, 1997. p. 229.

²² Vide art. 113, *caput*, CTN.

²³ Vide art. 113, § 1º, CTN.

²⁴ AMARO, op. cit., p. 232.

Seguindo pela mesma esteira, determinou que as obrigações acessórias (sem conteúdo pecuniário) do sujeito passivo, sejam “convertidas” em obrigação principal, relativamente a penalidade pecuniária (art. 24, RNGDT/SC).²⁵ Paulo de Barros Carvalho comentando esta “conversão” assim preconiza o entendimento desta norma:

“Para que não se percam as palavras da lei, de tudo o que está escrito havemos de extrair que, descumprido o dever formal, desaparece a relação que o instituiu, surgindo, em seu lugar, um vínculo sancionatório, portador de uma penalidade pecuniária que onerará o patrimônio do infrator. A multa, por uma série de razões que consultam os interesses da Administração, é cobrada por intermédio dos mesmos recursos administrativos e com o emprego de idênticos instrumentos processuais aos utilizados na cobrança dos tributos. Há indiscutíveis motivos de ordem prática que aproximam a exigência das duas pretensões. Daí, entretanto, para que se force a identificação estrutural do liame jurídico do dever com o da penalidade, entremeia um obstáculo de lógica jurídica que não pode ser transposto.”²⁶

Ora, não ocorre nenhuma conversão, o que se dá é que o descumprimento da obrigação acessória configura ato omissivo ilícito o que, entre outras possíveis consequências, pode dar ensejo à aplicação de uma penalidade pecuniária (que não tem natureza de tributo), conforme lembra Luciano Amaro.²⁷

3.2. Obrigação acessória

O art. 23, § 2º, RNGDT/SC, dispõe sobre a obrigação acessória nestes termos: “§ 2º - A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.”²⁸

²⁵ Vide art. 113, § 3º, CTN.

²⁶ CARVALHO, Curso ..., p. 202.

²⁷ AMARO, op. cit., 232-233.

²⁸ Vide art. 113, § 2º, CTN.

Paulo de Barros Carvalho, atacando a designação imprecisa 'obrigação acessória', "uma vez que não apresentam o elemento caracterizador dos laços obrigacionais, inexistindo nelas prestação passível de transformação em termos pecuniários"²⁹, sugere a expressão deveres instrumentais ou formais, por serem "os instrumentos, no conjunto, de que dispõe o Estado-Administração para o acompanhamento e consecução dos seus desígnios tributários que não tenham essência obrigacional, isto é, careçam de patrimonialidade."³⁰

Ressalte-se, que apesar da expressão "decorre da legislação tributária", ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (art. 5º, II, CF/88), o que demonstra a restrição no uso dos componentes da referida expressão com o intuito de se evitar inconstitucionalidade.

4. Sujeito ativo

O art. 29, Decreto n. 22.586/84 estipula que o sujeito ativo da obrigação tributária é o Estado de Santa Catarina.³¹

Sujeito ativo é a pessoa jurídica, pública ou privada, a quem a lei outorga a exigibilidade do tributo, é o credor da obrigação tributária, *in casu*, o Estado de Santa Catarina.

²⁹ CARVALHO, Curso ..., p. 195.

³⁰ CARVALHO, Curso ..., p. 196.

³¹ Vide art. 119, CTN.

5. Sujeito passivo

Estatuem os arts. 30 e 31 do Regulamento de Normas Gerais de Direito Tributário do Estado de Santa Catarina.³²

“Art. 30 – Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Art. 31 – Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.”

Segundo o magistério de Paulo de Barros Carvalho o sujeito passivo da obrigação tributária é:

“a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais, e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.”³³

O sujeito passivo pode tomar a forma de: contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; ou responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa na legislação tributária. (art. 30, I e II, RNGDT/SC, respectivamente)

³² Vide arts. 121 e 122, CTN.

³³ CARVALHO, Curso ..., p. 205.

5.1. Sujeito passivo e domicílio tributário

O art. 36 do Decreto n. 22.586/84 determina que não tendo o contribuinte ou responsável eleito o seu domicílio tributário³⁴ será considerado: em relação às pessoas físicas, a sua residência habitual ou o centro habitual de suas atividades (inc. I); aludindo às pessoas jurídicas de direito privado e às firmas individuais, fixa o local da sua sede ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento (inc. II); por último, ao referir-se às pessoas jurídicas de direito público, toma como domicílio qualquer de suas repartições, no território do Estado de Santa Catarina. (inc. III)

Prevedo o legislador que as regras supra citadas nem sempre têm cabimento, tomou o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação como domicílio tributário do contribuinte ou responsável (art. 36, § 1º). Desta forma, possui a “Administração Tributária um ponto de referência para nele convocar o sujeito passivo ao cumprimento de suas obrigações e dos seus deveres instrumentais.”³⁵

Na hipótese do contribuinte ou responsável haver eleito domicílio que dificulte ou impossibilite a arrecadação ou a fiscalização do tributo pode o Fisco recusar o domicílio eleito e aplicar o § 2º do art. 36, RNGDT/SC. No intuito de facilitar a ação da Administração Tributária deverá o contribuinte consignar nos documentos fiscais e petições dirigidas àquela, seu domicílio tributário. (art. 36, § 3º, RNGDT/SC)

³⁴ Vide art. 127, CTN.

³⁵ CARVALHO, Curso ..., p. 208.

5.2. Sujeito passivo e capacidade tributária

Segundo o escólio de Paulo de Barros Carvalho, “capacidade tributária passiva é a habilitação que a pessoa, titular de direitos fundamentais, tem para ocupar o papel de sujeito passivo de relações jurídicas de natureza fiscal.”³⁶

Reportando-se à legislação estadual é possível notar que a capacidade tributária passiva³⁷ não depende: da capacidade civil das pessoas físicas (art. 35, I); de se encontrar a pessoa física sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício e atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da Administração direta de seus bens ou negócios (art. 35, II); e por derradeiro, de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional. (art. 35, III)

Com a sua aguçada percepção assevera Paulo de Barros Carvalho, “o sujeito capaz de realizar o fato jurídico tributário, ou dele participar, pode, perfeitamente, não ter personalidade jurídica de direito privado, contudo, o sujeito passivo da obrigação tributária haverá de tê-lo, impreterivelmente.”³⁸

5.3. Sujeito passivo e solidariedade

Na busca de uma maior comodidade e também de uma possibilidade maior de ter o seu crédito satisfeito, utiliza-se o Estado de Santa Catarina do instituto da solidariedade, previsto no art. 896 e parágrafo único do Código Civil. Quando houver na mesma obrigação mais de um devedor obrigado à dívida toda há, no caso, solidariedade passiva.

³⁶ CARVALHO, Curso ..., p. 209.

³⁷ Vide art. 126, CTN.

³⁸ CARVALHO, Curso ..., p. 215.

Segundo a legislação tributária estadual, são solidariamente obrigadas³⁹: as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (art. 33, I); e àquelas expressamente designadas na legislação tributária. (art. 33, II)

Os efeitos da solidariedade⁴⁰ fazem com que o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveite aos demais (art. 34, I). Da mesma forma a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo (art. 34, II). E, finalmente, interrompendo-se a prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, os demais são favorecidos ou prejudicados (art. 34, III). Saliente-se que o *caput* do art. 34 prevê que as possibilidades gerais constantes dos incisos, podem ser excluídas pela lei instituidora do tributo.

6. Crédito tributário

O art. 48 do RNGDT/SC, afirma que o “crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.”⁴¹

Paulo de Barros Carvalho conceitua crédito tributário como “o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro”⁴², e acrescenta, “o crédito tributário se constitui juntamente com a obrigação, e esta nasce com a ocorrência do fato jurídico tributário.”⁴³

³⁹ Vide art. 124, CTN.

⁴⁰ Vide art. 125, CTN.

⁴¹ Vide art. 139, CTN.

⁴² CARVALHO, Curso ..., p. 250.

⁴³ CARVALHO, Curso ..., p. 251.

Pode ser compreendida a dicção do art. 48 no sentido de que a obrigação tributária principal é o gênero e o crédito tributário a espécie, possuindo esta as mesmas qualidades desfrutadas por aquele gênero. Como decorrência da subsidiariedade do crédito tributário à obrigação tributária principal, as mutações experimentadas por aquele não afetam a esta, segundo infere-se do art. 49.⁴⁴

O art. 50, RNGDT/SC traz a tona a possibilidade de modificação ou extinção do crédito tributário⁴⁵ regularmente constituído pela “legislação tributária”. Entretanto o art. 150, § 6º, da Constituição Federal com a redação dada pela Emenda Constitucional n. 3/93, estabelece claramente:

“§ 6º - Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante *lei específica, federal estadual ou municipal*, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.” (grifos do autor)

Desta forma, as modificações impingidas pelos Estado ou Distrito Federal contra o crédito tributário decorrente dos impostos sobre a transmissão *causa mortis* e doação ou sobre propriedade de veículos automotores, dependem de lei específica estadual. Já em relação ao imposto sobre operações de circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), é indispensável seguirem-se as normas estabelecidas pela Lei Complementar n. 24/75, nos termos do art. 155, § 2º, XII, g, CF/88.

⁴⁴ Vide art. 140, CTN.

⁴⁵ Vide art. 141, CTN.

7. Constituição do crédito tributário - Lançamento

O art. 51 do Decreto n. 22.586/84, contém a definição de lançamento⁴⁶, assim exposta:

“Art. 51 – Lançamento é o procedimento administrativo destinado a constituir o crédito tributário, mediante a verificação da ocorrência da obrigação tributária correspondente, a determinação da matéria tributável, o cálculo do tributo devido, a identificação do sujeito passivo e, sendo o caso, a aplicação da penalidade pecuniária.”

Entretanto, é necessário distinguir procedimento administrativo de ato administrativo. Aquele pode ser tomado como o modo de preparação da atividade de aplicação das leis tributárias no caso concreto⁴⁷, ou como ensina Paulo de Barros Carvalho:

“Se o procedimento se substancia numa série de atos, que se conjugam objetivamente, compondo um todo unitário para a consecução de um fim determinado, torna-se evidente que, ou escolhermos o ato final da série, resultado do procedimento, para identificar a existência da entidade, ou haveremos de reconhecê-lo, assim que instalado o procedimento, com a celebração dos primeiros atos. Parece óbvio que não basta haver procedimento para que exista lançamento. Ainda mais, pode haver lançamento sem qualquer procedimento que o anteceda, porque aquele nada mais é do que um ato jurídico administrativo (...).”⁴⁸

Alicerçados no conhecimento supra exposto pode-se entender por lançamento:

“o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, modificativos ou assecuratórios e vinculados, mediante o qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário, se identifica o sujeito passivo da obrigação correspondente, se

⁴⁶ Vide art. 142, CTN.

⁴⁷ XAVIER, Alberto. Do lançamento : teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. atual. Rio de Janeiro : Forense, 1997. (totalmente reformulada) p. 24.

⁴⁸ CARVALHO, Curso ..., p. 256-257.

determina a base de cálculo e a alíquota aplicável, formalizando o crédito e estipulando os termos da sua exigibilidade.”⁴⁹

Outro ponto a ser realçado é o da “aplicação da penalidade pecuniária”, pois a atividade fiscalizatória é vinculada e obrigatória, competindo ao órgão fazendário multar o sujeito passivo segundo os ditames legais, sob pena de responsabilidade funcional. *Data venia*, em que pese a famigerada atuação estatal aliada à punição do sujeito passivo sem possibilitar-lhe durante a constituição do crédito tributário a chance de produzir defesa, tal procedimento demonstra o afrontamento dos princípios constitucionais inscritos no art. 5º, LIV e LV, além dos estatuídos no próprio Decreto n. 22.586/84, v.g., art. 153, § 2º. Isto porque o contribuinte, para conseguir desconstituir o lançamento efetuado, terá de submeter-se ao Poder Judiciário, arcando com os riscos e a demora da demanda, enquanto naquela hipótese poderia haver resolução administrativa quando da constituição do crédito tributário.

O art. 54 estipula que a modificação do lançamento⁵⁰ regularmente notificado ao sujeito passivo pode se dar em virtude de reclamação do sujeito passivo (inc. I); recurso de ofício (inc. II) e iniciativa de ofício de autoridade administrativa, apenas nas hipóteses estipuladas no art. 59. (inc. III)

7.1. A alterabilidade do lançamento

A autoridade administrativa, no exercício do lançamento, utiliza critérios jurídicos para verificar a determinação da matéria tributável, o cálculo do tributo devido e a aplicação da penalidade pecuniária. Caso haja, porém, modificação dos critérios de ofício ou em virtude de decisão administrativa ou judicial com o fim de majorar a pretensão tributária, a mesma só poderá ser introduzida em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato jurídico tributário ocorrido posteriormente à sua introdução tal é o desígnio do art. 55.⁵¹

⁴⁹ CARVALHO, Curso ..., p. 260.

⁵⁰ Vide art. 145, CTN.

⁵¹ Vide art. 146, CTN.

Já o art. 59, Decreto n. 22.586/84 enumera a possibilidade da revisão do lançamento pela autoridade administrativa⁵², nestes termos:

“Art. 59 – O lançamento é efetivado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I – quando a lei assim o determine;

II – quando a declaração não seja prestada por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III – quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, o pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV – quando se comprove falsidade, erro ou omissão, quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V – quando se comprove omissão ou inexatidão por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI – quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII – quando deva ser apreciado o fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX – quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.”

As hipóteses previstas no art. 59 referem-se: ao lançamento de ofício em virtude de determinação legal (inc. I), e nas hipóteses em que o lançamento com base em declaração ou por homologação devam ser substituídos por estarem eivados por vícios, através do procedimento de lançamento de ofício, total ou complementar (ou seja, revisão ou alteração por iniciativa da autoridade administrativa) (inc. I a IX).

⁵² Vide art. 149, CTN.

O parágrafo 1º do art. 59 estipula que a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Estadual, que é de cinco anos, segundo o art. 91, RNGDT/SC.⁵³

Complementando o art. 59, traz à tona o parágrafo 2º a possibilidade do Secretário da Fazenda do Estado cancelar o lançamento fiscal, em razão de reiteradas e definitivas decisões judiciais em casos análogos, desde que a Procuradoria Fiscal do Estado fundamentadamente assim o proponha.

7.2. Modalidades de lançamento

O Regulamento de Normas Gerais de Direito Tributário do Estado de Santa Catarina prevê três modalidades diferentes de procedimento para lançar. Os arts. 56 e 57 delineiam o lançamento com base em declaração⁵⁴, o art. 59 retrata o lançamento de ofício⁵⁵, e o art. 60 descreve o lançamento por homologação⁵⁶. O arbitramento⁵⁷ previsto no art. 58, apenas pode ser tomado dentro do lançamento de ofício.

As declarações prestadas pelo contribuinte, segundo dispõem os arts. 56 e 57, somente podem ser usadas como base para o ato administrativo, que é o lançamento eis que “integram o procedimento para lançar, mas não o lançamento em si, como ato.”⁵⁸

⁵³ Vide art. 173, CTN.

⁵⁴ Vide art. 147, CTN.

⁵⁵ Vide art. 149, CTN.

⁵⁶ Vide art. 150, CTN.

⁵⁷ Vide art. 148, CTN.

⁵⁸ NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). Comentários ao código tributário nacional : (Lei nº 5.172, de 25.10.1966). 2. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1998, p. 309.

As hipóteses do lançamento de ofício já foram supra expostas.

O lançamento por homologação, previsto no art. 60, é feito quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, e opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Parte da doutrina argumenta que, neste caso, não há propriamente lançamento, visto que o particular não pode praticar o ato administrativo constitutivo do lançamento, operação esta possível apenas à Administração. Neste sentido, esclarecedora é a lição de Alberto Xavier, *verbis*:

“Ora, nas situações tributáveis em causa, o que se nos depara é muito singelamente uma adequação espontânea e pacífica do destinatário do preceito ao comando legal, através do cumprimento da obrigação que este lhe impõe, sem que se recorte um momento, juridicamente autônomo, anterior a tal cumprimento. Certo, não pode duvidar-se que em determinados casos o contribuinte, para cumprir o imperativo decorrente da norma tributária, procede a uma operação que, do estrito ponto de vista lógico, é idêntica à efetuada pela Administração fiscal: verifica se no caso concreto se realizaram os pressupostos típicos que integram o fato tributário e, caso afirmativo, apura o montante da prestação que lhe cabe. Esta operação não é, contudo, dotada de relevância jurídica. Trata-se apenas de simples operações mentais, que constituem quando muito um pressuposto de fato da conduta do devedor, mas que não constituem um ato jurídico autônomo, a que sejam imputáveis efeitos jurídicos próprios – e isto seja qual for a posição que se adote quanto à natureza do pagamento.

(...) no ‘lançamento por homologação’ não existe qualquer ato administrativo prévio suscetível de um controle, mas sim um ato jurídico, praticado por particular, em que se traduz o pagamento da obrigação tributária, ato esse insuscetível de homologação, ao menos à luz do conceito técnico-jurídico deste instituto.

(...) De duas uma: ou se constata que o pagamento efetuado pelo contribuinte é insuficiente – e nesse caso não há homologação, mas lançamento de ofício no que concerne ao montante que falta; ou se constata que o pagamento se realizou conforme a lei – e nesse caso não há lançamento, mas ato administrativo confirmativo da legalidade do pagamento, com valor jurídico de quitação.”⁵⁹

⁵⁹ XAVIER, op. cit., p. 80 e s.

Assim, grande parte da atividade fiscalizatória é repassada ao sujeito passivo da obrigação tributária para que ele apure os créditos e débitos, lavre o livro fiscal, entregue a Guia de Informação e Apuração (GIA), pague o tributo devido ficando a mercê das autoridades administrativas fiscalizadoras que deixarão de homologar o pagamento, ocorrendo então a decadência ou fiscalizarão o contribuinte apenando-o frente ao afrontamento da legislação tributária.

O pagamento antecipado extingue o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento (art. 60, § 1º). A extinção do crédito dar-se-á, segundo dispõe o art. 68, VII, RNGDT/SC⁶⁰ somente com a homologação. Entretanto, possui a Fazenda Estadual o prazo de cinco anos, contados a partir do fato jurídico tributário para ratificar e extinguir o crédito tributário, findados os mesmos sem pronunciamento daquela, considera-se confirmado o lançamento. (art. 60, § 4º)

⁶⁰ Vide art. 156, VIII, CTN.

Capítulo II – DEVIDO PROCESO LEGAL

O princípio do devido processo legal é o preceito magno na defesa da vida, liberdade e propriedade do cidadãos nas suas relações com o Estado-Administração. Busca-se situá-lo neste panorama, bem como evidenciar a extensão alcançada desde o seu surgimento até os dias atuais.

1. Sistema administrativo brasileiro

Compreende-se por sistema administrativo o regime adotado pelo Estado para a correção dos atos administrativos ilegais ou ilegítimos praticados pelo Poder Público em qualquer dos seus departamentos de governo.⁶¹

Atualmente, existem dois tipos de sistemas administrativos: o do contencioso administrativo (francês) e o da jurisdição única (inglês). Neste, toda controvérsia envolvendo os particulares e a Administração é solucionada pelo Poder Judiciário, que tem a competência conclusiva de dizer o que é o direito. Já no contencioso francês, a resolução dos litígios enlaçando a Administração e os particulares é resolvido por um tribunal administrativo, com foro de jurisdição especial. Desta maneira resta à Justiça Comum a decisão dos pleitos envolvendo os particulares ou a Administração agindo com caráter privado.

O Brasil sempre adotou o sistema de jurisdição única, embora a Emenda Constitucional n. 7/77 possibilitasse a criação do contencioso administrativo, o que não veio a acontecer. Em compensação a Constituição Federal de 1988 fulminou esta possibilidade, ao

⁶¹ Vide breve histórico *in* MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. 22. ed. atual. São Paulo : Malheiros, 1997. p. 48 e s.

estabelecer no art. 5º, XXXV que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

Todavia cabe lembrar que a Administração pode decidir desde que não exerça funções materialmente judiciais ou judiciais por natureza, e empreste cunho e força definitivos dos julgamentos judiciais, como lembra Hely Lopes Meirelles⁶². Sedimentando a discussão assim se manifestou o citado autor:

“Para a correção judicial dos atos administrativos ou para remover a resistência dos particulares às atividades públicas a Administração e os administrados dispõem dos mesmos meios processuais admitidos pelo Direito Comum, e recorrerão ao mesmo Poder Judiciário uno e único – que decide os litígios de Direito Público e de Direito Privado. Este é o sentido da *jurisdição única* adotada no Brasil.”⁶³ (grifo no original)

Em suma, cabe apenas ao Poder Judiciário resolver definitivamente sobre quaisquer litígios de direito.⁶⁴

2. Processo administrativo

Processo administrativo é o meio posto pela Administração, à disposição dos administrados ou agentes públicos para resolver os litígios entre estes e àquela.

⁶² MEIRELLES, op. cit., p. 54.

⁶³ MEIRELLES, op. cit., p. 54.

⁶⁴ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de direito administrativo. 9. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo : Malheiros, 1997. p. 73.

2.1. Processo e procedimento

O dilema entre processo e procedimento gerou e continua a gerar discussões na doutrina brasileira.⁶⁵ No entanto, em que pesem as considerações acerca do tema despendidas por Paulo de Barros Carvalho acerca do vocábulo “procedimento”⁶⁶, seguir-se-á o entendimento esposado por Cintra *et alli*, *verbis*:

“Etimologicamente, processo significa ‘marcha avante’, ‘caminhada’ (do latim, *procedere* = seguir adiante). Por isso, durante muito tempo foi ele confundido com a simples sucessão de atos processuais (procedimento), sendo comuns as definições que o colocavam nesse plano. Contudo, desde 1868, com a obra de Bülow (*Teoria dos pressupostos processuais e das exceções dilatórias*), apercebeu-se a doutrina de que há, no processo, uma força que motiva e justifica a prática dos atos do procedimento, interligando os sujeitos processuais. O processo, então, pode ser encarado pelo aspecto dos *atos* que lhe dão corpo e das relações entre eles e igualmente pelo aspecto das relações entre os seus *sujeitos*.

O procedimento é, nesse quadro, apenas o meio extrínseco pelo qual se instaura, desenvolve-se e termina o processo; é a manifestação extrínseca deste, a sua realidade teleológica, porque ele se caracteriza por sua finalidade de exercício do poder (no caso, jurisdicional). A noção de procedimento é puramente formal, não passando da coordenação de atos que se sucedem. Conclui-se, portanto, que o procedimento (aspecto formal do processo) é o meio pelo qual a lei estampa os atos e fórmulas da ordem legal do processo.”⁶⁷ (grifos no original)

A definição tomada, além de espelhar o entendimento moderno sobre a palavra *processo*, coaduna-se com a expressão contida no art. 5º, LV da Constituição Federal de 1988.

⁶⁵ Vide interessante posição assumida por Lucia Valle Figueiredo *in* Estudos de direito tributário. São Paulo : Malheiros, 1996. p. 92-93.

⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Processo administrativo tributário. Revista de Direito Tributário. São Paulo, n. 9/10. p. 276-277. jul./dez. 1979.

⁶⁷ CINTRA, Antônio Carlos de Araújo *et alli*. Teoria Geral do Processo. 14. ed. rev. e atual. São Paulo : Malheiros, 1998. p. 275.

3. Processo administrativo tributário e os seus princípios

Tomando o processo administrativo tributário como um “plexo de formalidades, armadas para o escopo de exercitar o controle de legalidade de certos e determinados atos administrativos, como o lançamento, a imposição de penalidades e a notificação”⁶⁸, pode-se dar continuidade à explanação e adentrar aos princípios a ele aplicáveis.

Celso Antônio Bandeira de Mello ao referir-se sobre o conceito de princípio, assim se manifestou:

“Princípio (...) é, por definição mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica que lhe dá sentido harmônico.

(...)

Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. *É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.*”⁶⁹ (grifos do autor)

Ao se desrespeitar um princípio se está minando as bases sobre as quais estão alicerçadas o direito e via de consequência todo o sistema jurídico textualizado. Sendo todo o direito norteado por princípios e tendo alguns deles aplicabilidade ao processo administrativo tributário, pode-se elencar os preceitos aplicáveis a este:

⁶⁸ CARVALHO, Revista ..., p. 281.

⁶⁹ BANDEIRA DE MELLO, op. cit., p. 573-574.

a) Princípio da legalidade objetiva

Dissertando sobre o tema assim se pronunciou Paulo de Barros Carvalho:

“O procedimento (sic) administrativo tributário deve seguir seus trâmites no âmbito daquilo que se conhece por realização do conteúdo objetivo das normas jurídicas, para preservar o império da legalidade e da justiça.

(...)

Nessa exata dimensão, a legalidade que deve presidir a celebração e anexação dos atos, no quadro procedimental, não vem em favor ou detrimento de qualquer das partes, antes pressupõe o objetivo cardeal de efetivar os comandos legais, nos seus precisos e estritos termos.”⁷⁰

O processo administrativo tributário deve ser instaurado baseado na lei com o fim de procedimentalizar e preservá-la, sob pena de não o fazendo tornar-se inválidável pelos meios cabíveis.

b) Princípio da oficialidade

É o dever da Administração de dar seqüência ao processo, além de tomar as medidas que se fizerem necessárias para a sua adequada instrução ou como explica Odete Medauar:

“Expressa, sobretudo, a responsabilidade da Administração pelo andamento regular e contínuo do procedimento, independentemente de provocação dos sujeitos para a realização de atos e providências, inclusive quanto à instrução, no sentido de determinar a coleta de todos os elementos necessários ao esclarecimento de fatos pertinentes ao assunto.

Algumas decorrências desse princípio vêm comumente apontadas pela doutrina:

a) A atuação da Administração no processo tem caráter abrangente, não se limitando aos aspectos ou medidas suscitados pelos sujeitos.

⁷⁰ CARVALHO, Revista ..., p. 282-283.

b) A obtenção de provas e de dados para esclarecimentos de fatos e situações deve também ser efetuada de ofício, além do pedido dos sujeitos.

c) A inércia dos sujeitos (particulares, servidores e órgãos públicos interessados) não acarreta a paralisação do procedimento, salvo o caso de providências pedidas pelo particular e que dependam de documentos que deve juntar; em tais casos, a Administração deverá conceder prazo para a juntada, encerrando o procedimento se tal não ocorrer.

d) ‘Se a Administração retarda ou dele se desinteressa, infringe o princípio da oficialidade e seus agentes podem ser responsabilizados pela omissão.’⁷¹

Assim deve a Administração conduzir a seqüência de atos que compõem o procedimento até a conclusão do processo, independentemente da contribuição do sujeito passivo.

c) Princípio do formalismo moderado

Odete Medauar estudando o princípio do formalismo moderado assim se manifestou:

“consiste, em primeiro lugar, na previsão de ritos e formas simples, suficientes para propiciar um grau de certeza, segurança, respeito aos direitos dos sujeitos, o contraditório e a ampla defesa; em segundo lugar, se traduz na exigência de interpretação flexível e razoável quanto a formas, para evitar que estas sejam vistas como um fim em si mesmas, desligadas das verdadeiras finalidades do processo.”⁷²

É, em suma, a possibilidade de serem seguidas formas flexíveis deixando-se de lado os ritos sacramentais, para que seja buscada a verdade material e o administrado possa igualar-se à Administração Pública no contexto procedimental.

⁷¹ MEDAUAR, Odete. A processualidade no direito administrativo. São Paulo : Revista dos tribunais, 1993. p. 120-121.

⁷² MEDAUAR, op. cit., p. 122.

d) Princípio do devido processo legal

É a diretriz magna dos princípios por ser um “instrumento exclusivo de preservar direitos e assegurar garantias, tornando concreta a busca da tutela jurisdicional ou do ato jurídico administrativo que consubstancia a manifestação final da Fazenda, em questões tributárias que dependam de um ato formal expressivo de sua vontade.”⁷³

Entretanto, como hialinamente esclarece Paulo de Barros Carvalho:

“A observância de tão elevado critério, porém, não há de inscrever-se no aparente quadro de faculdades externas e rotineiras, preservadas como singelos deveres dos agentes da administração, no decurso de procedimento. Antes de tudo, são imposições constitucionais, que embora expressas naquele já citado preceito, penetram inúmeros outros dispositivos, quer no Texto Magno, quer de diplomas de inferior estatura hierárquica. A ele devem curvar-se todos os funcionários incumbidos de intervir na marcha do procedimento, curando, **de ofício**, e sem necessidade de qualquer instância do particular, de sua preservação e do sentido e da profundidade de sua existência, enquanto critério sobranceiro, diretriz primeira e conquista inarredável do moderno Estado de Direito, assim concebido como aquele que se submete à lei e à jurisdição.

O direito ao devido processo, o **due process of law**, antessupõe a verificação de uma série de desdobramentos, que podem ser assim enumerados:

1º - **Direito a ser ouvido**, que abrange, por sua vez:

a) **ampla publicidade** de todos os atos do procedimento, máxime aqueles privativos da Administração, firmando-se, nesse plano, o direito de **vista** do particular, que não pode ser tolhido sob qualquer pretexto. Admoesta Gordillo que o ato ‘secreto del procedimiento sólo se justifica en casos excepcionales y por decisión expresa de autoridad competente’;

b) oportunidade de expressar suas razões **em momentos que antecedam** a expedição do ato administrativo, e também, por desdobramento lógico, **em instantes subseqüentes à celebração e publicidade do ato**;

c) **manifestação expressa da autoridade** que está incumbida de apreciar o feito, **com relação a cada um dos argumentos e das questões propostas**, ressalvando-se, naturalmente, aquelas que refugirem do segmento circunscrito na lide;

⁷³ CARVALHO, Revista ..., p. 285.

d) **dever da Administração de decidir explicitamente os pedidos, impugnações e recursos, fundamentando as soluções alvitradas e analisando, topicamente, os pontos levantados pelas partes;**

e) **direito de fazer-se representar por profissional especializado**, o que se explica nas adnumeráveis situações em que o sujeito passivo não tem o desejado conhecimento da sistemática que preside a exigência fazendária. Essa faculdade, todavia, não elide a defesa do próprio interessado, muitas vezes impossibilitado de contratar alguém para representá-lo.

2º - **Direito a oferecer e produzir a prova adequada à defesa de suas pretensões.** Essa prerrogativa traz também, como pressupostos:

a) **direito a que toda prova**, razoavelmente proposta, **seja produzida**, ainda que tenha que fazê-lo a própria Administração, como atestados, certidões, informações, esclarecimentos, etc.;

b) **direito a que a produção da prova seja efetivada antes** que o Poder Público adote alguma posição definitiva sobre o conteúdo da questão;

c) **direito a participar na produção da prova feita pela Administração**, seja ela pericial ou testemunhal, como outra manifestação do princípio da publicidade.⁷⁴ (grifos no original)

Além do mais, a possibilidade de defesa no processo administrativo “é um princípio universal nos Estados de Direito, que não admite postergação nem restrições na sua aplicação”⁷⁵ como leciona Hely Lopes Meirelles.

e) Princípio do contraditório

Diante da possibilidade das partes utilizarem as mesmas armas no processo, garante-se o princípio do contraditório.⁷⁶ Entretanto, sua aplicação é muito maior segundo o magistério de Odete Medauar “(...) significa a faculdade de manifestar o próprio ponto de vista ou argumentos próprios ante fatos, documentos ou pontos de vista apresentados por outrem.”⁷⁷

⁷⁴ CARVALHO, Revista ..., p. 286-287.

⁷⁵ MEIRELLES, op. cit., p. 596.

⁷⁶ Vide arts. 5º, LV CF/88 e 153, § 2º, RINGDT/SC.

⁷⁷ MEDAUAR, op. cit., p. 96.

Pelo mesmo norte segue José Fernando Cedeño de Barros ao se referir ao princípio do contraditório e a necessidade de motivação das decisões administrativas, *verbis*:

“(i) Ser motivada, sob pena de nulidade.

(ii) No *iter* da individualização da pena (no âmbito das sanções administrativas fiscais), a motivação deve exprimir um conteúdo fático extraído do processo.

(iii) A decisão baseada em laudo pericial imotivado pode ser reformada.

(iv) Na motivação, a autoridade julgadora deve fazer referência aos argumentos expostos pelo contribuinte.

(v) Na motivação da decisão, a autoridade julgadora não pode se fundamentar em sua ciência privada. Deve decidir com base nos elementos constantes dos autos.”⁷⁸
(grifo no original)

A essência do princípio do contraditório encontra-se na possibilidade de um sujeito contrariar ou impugnar a posição oposta, além de regular a relação Administração-Administrados com o fito de conter os abusos cometidos por aquela, bem como garantir a “tutela das posições jurídicas dos destinatários do ato final.”⁷⁹

f) Princípio da imparcialidade da autoridade julgadora

A posição da autoridade administrativa fiscal, incumbida da missão de decidir em um determinado processo, em sede administrativa, muito embora o Estado-exator seja sujeito no processo, deve ser de imparcialidade, porque está desligada dos interesses que se debatem, procurando, apenas, em um plano superior, uma visão objetiva das realidades, descomprometida de interesses parciais, segundo nos ensina Cedeño de Barros.⁸⁰

⁷⁸ CEDEÑO DE BARROS, José Fernando. Aplicação dos princípios constitucionais do processo no direito tributário. São Paulo : Saraiva, 1996. p. 141.

⁷⁹ MEDAUAR, op. cit., p. 102.

⁸⁰ CEDEÑO DE BARROS, op. cit., p. 131-132.

Neste sentido também é o escólio de Cintra *et alli* ao acentuarem que o caráter da imparcialidade é indivisível do órgão de jurisdição, afetando profundamente a relação processual a incapacidade subjetiva do juiz, que se origina da suspeita de sua imparcialidade⁸¹ e conclui:

“(…) só a jurisdição subtraída a influências estranhas pode configurar um justiça que dê a cada um o que é seu e somente através da garantia de um juiz imparcial o processo pode representar um instrumento não apenas técnico, mas ético também, para a solução dos conflitos interindividuais com justiça (…).”⁸²

Assim, depreende-se que a imparcialidade substitui o arbítrio e insere-se na decisão administrativa como garantia de legalidade, substituindo a força pelo direito como expressão legítima do Estado-autoridade e não do Estado-administração.⁸³

Dos princípios suso expostos interessa-nos o do devido processo legal que será analisado desde a sua gênese, em 1215 até os dias de hoje e a sua utilidade frente aos ditames previstos no Regulamento de Normas Gerais de Direito Tributário do Estado de Santa Catarina.

3.1. Origem e evolução do princípio do devido processo legal

a) Direito Inglês

Em 1066, com a invasão da Inglaterra pelos normandos, comandados por Guilherme, “O Conquistador”, o mundo viu florescerem os principais institutos jurídicos de

⁸¹ CINTRA *et alli*, op. cit., p. 52.

⁸² CINTRA *et alli*, op. cit., p. 52.

⁸³ CEDEÑO DE BARROS, op. cit., p. 135.

defesa do homem, entre os quais o do devido processo legal.⁸⁴

Para manter o controle sobre as terras conquistadas os normandos utilizaram-se das cartas de franquia, onde o soberano se reservava a propriedade do solo conquistado, mas o distribuía aos seus fiéis barões que, por sua vez, o transferiam aos imediatos mais graduados.

Assim ocorreu até a morte de Ricardo Coração-de-Leão, quando seu irmão o príncipe João ascendeu ao trono, cometendo então várias arbitrariedades, entre as quais a elevação dos tributos, o que acabou indo de encontro aos interesses da nobreza dominante à época. Esta, para se preservar dos acintes do Rei, força-o a assinar e outorgar-lhes a Magna Carta, em Runnymede em 15 de junho de 1215, um documento que garantia a vida, a propriedade e a liberdade dos nobres, contra as arbitrariedades reais. Estava com isso a nobreza limitando as ações reais, impondo suas conveniências políticas, cuja supressão poder-se-ia dar apenas através de “Lei da Terra” (*law of the land*). Entenda-se por “Lei da Terra”, os procedimentos limitantes dos direitos naturais, os quais deveriam obedecer obrigatoriamente o direito comumente aceito e sedimentado nos princípios e costumes jurídicos consagrados pelo *common law*.

A Magna Carta continha no seu capítulo 39 o princípio do devido processo legal, assentado sob a forma do seu congêneres *per legem terrae*, nestes termos:

*“Nullus liber homo capiatur vel imprisonetur aut disseisietur de libero tenemento suo vel libertatibus, vel liberis consuetudinibus suis, aut utlagetur, aut exuletur, aut aliquo modo destruatur, nec super eo ibimus, nec super eum mittemus, nisi per legale iudicium parium suorum, vel per legem terrae.”*⁸⁵

⁸⁴ Para maiores detalhes sobre a evolução do princípio do devido processo legal vide: SILVEIRA, Paulo Fernando. Devido processo legal = (Due process of Law). 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte : Del rey, 1996, e SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. Direito constitucional tributário e “Due process of Law”; ensaio sobre o controle judicial da razoabilidade das leis. 2. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1986.

⁸⁵ Tradução livre: Nenhum homem livre será detido ou sujeito a prisão, ou privado dos seus direitos ou bens, ou declarado fora da lei, ou exilado, ou reduzido em seu *status* de qualquer outra forma, nem procederemos nem mandaremos proceder contra ele senão mediante um julgamento legal pelos seus pares ou pelo costume da terra.

Somente em 1354, por obra de algum legislador desconhecido e por motivos ignorados, foi aplicada pela primeira vez a expressão *due process of law* (devido processo legal) – exprimindo o mesmo significado da expressão *law of the land* – termo que a partir de então se consolidou e passou a ser utilizado largamente.

Saliente-se que os privilégios conferidos por João-Sem-Terra à nobreza foram por ela usados por mais de duzentos anos com o desconhecimento do povo, eis que redigidos em latim e beneficiando alguns em detrimento da maioria.

b) Direito Americano

Com a chegada dos dissidentes protestantes ingleses em 1607 aos Estados Unidos, foi trazido em seu âmago os princípios da Magna Carta, entre os quais o do devido processo legal que ali encontrou a guarida necessária para frutificar, evoluir e expandir-se para as relações entre o Estado e o indivíduo.

Até a publicação da Emenda n. 5, passando pela Independência e Constituição de 1787, não havia sido explicitada a cláusula do devido processo legal. Com a emenda n. 5, porém, por força de Thomas Jefferson, Madison e Mason, foi o governo central compelido a respeitar à vida, propriedade e liberdade dos cidadãos, nestes termos:

“No person shall be held to answer for a capital, or otherwise infamous crime, unless on a presentment or indictment of a Grand Jury, except in cases arising in the land or naval forces, or in the Militia, when in actual service in time of War or public danger; nor shall any person be subject for the same offense to be twice put in jeopardy of life or limb, nor shall be compelled in any criminal case to be a witness against himself, nor be deprived of life, liberty, or property, without due

*process of law; nor shall private property be taken for public use, without just compensation.*⁸⁶

Com a Emenda n. 14 foi a abrangência do princípio estendida aos Estados, completando o ciclo legislativo na república norte-americana. Entretanto, o grande desenvolvimento da cláusula deu-se nos tribunais daquele país de onde se desenvolveu e lançou luz sobre as demais nações do mundo.

c) Direito Brasileiro

O Brasil somente consignou expressamente o princípio do devido processo legal no art. 5º, LIV, da Constituição Federal de 5 de outubro de 1988, nestes termos: “Ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.”

Entretanto, nas cartas anteriores existia a cláusula do devido processo legal implícita em outros princípios, conforme comprovam as Constituições de 1891, art. 72; de 1934, arts. 113, 24) e 114; de 1937, arts. 122, 11 e 123; de 1946, art. 141, §§ 25 e 37, e art. 144; de 1967, art. 150, §§ 15, 16 e 30; e de 1969, art. 153, *caput* e §§ 15 e 30.

Atualmente, o devido processo legal é compreendido como o “gênero do qual todos os demais princípios constitucionais do processo são espécies”⁸⁷ entre os quais: o da ampla defesa e do contraditório (art. 5º, LV), o direito de petição (art. 5º, XXXIV, *a*), o direito de propriedade (art. 5º, XXII), além do *caput* do art. 5º, CF/88.

⁸⁶ Tradução livre: “Nenhuma pessoa será detida para responder por crime capital ou hediondo, a menos que apresentada ou indiciada por uma grande Júri, exceto em casos levantados perante as forças terrestres e navais, ou milícia, quando em efetivo serviço em tempo de guerra ou perigo público; nem será pessoa alguma sujeita por duas vezes à mesma ofensa, colocando em risco sua vida ou parte do corpo; nem ser compelida em qualquer caso criminal a ser testemunha contra si mesmo, *nem ser privada da vida, liberdade ou propriedade, sem o devido processo*; nem a propriedade privada ser tomada para uso público sem justa compensação. (grifos do autor)

⁸⁷ DINIZ, José Janguê Bezerra. Princípios constitucionais do processo. Revista dos Tribunais. São Paulo, n. 739, maio 1997. p. 739.

A dificuldade na conceituação do instituto torna oportuna a lembrança feita por Justice Frankfurter:

“*due process* não pode ser aprisionado dentro dos traíçoeiros lindes de uma fórmula ... ‘*due process*’ é produto da história, da razão, do fluxo das decisões passadas e da inabalável confiança na força da fé democrática que professamos. ‘*Due process*’ não é um instrumento mecânico. Não é um padrão. É um processo. É um delicado processo de adaptação que inevitavelmente envolve o exercício do julgamento por aqueles a quem a Constituição confiou o desdobramento desse processo” (*apud* Felix Frankfurter).⁸⁸

Assim, foi estendida à nação brasileira o instituto consagrado por João-Sem-Terra, abrangendo também a defesa da vida, da liberdade e da propriedade.

3.2. Devido processo legal material (*substantive due process of law*)

Desde a Magna Carta Inglesa de 1215 até a Emenda n. 14 à Constituição dos Estados Unidos, o princípio do devido processo legal foi utilizado somente no sentido procedimental. Apenas na república norte-americana, após a emenda que impôs aos Estados obediência a *equal protection of law*, foi construída a jurisprudência no sentido do Poder Judiciário dever apreciar a “razoabilidade” dos atos normativos e do governo em geral.

O *substantive due process* começou a ganhar relevância como instrumento de controle do mérito dos atos administrativos, a partir do caso *Marbury vs. Madison*, cuja decisão foi prolatada pelo Justice Marshall⁸⁹, no sentido de ser incumbência do Poder

⁸⁸ CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. O devido processo legal e a razoabilidade das leis na nova constituição do Brasil. 2. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1989. p. 56.

⁸⁹ Ver CASTRO, op. cit., p. 51 e s. e SAMPAIO DÓRIA, op. cit., p. 25.

Judiciário a determinação e a interpretação da lei aos casos particulares, bem como a defesa da Constituição como instrumento de garantia e defesa de direitos.

Com fulcro nos valores defendidos pelo devido processo legal – vida, liberdade e propriedade – e pela sua amplitude, notou-se nos Estados Unidos que havia evoluído o princípio na medida exata para controlar a “razoabilidade” das leis e atos do governo em geral.

Interpreta-se “razoabilidade” como as leis ou atos sensatos, dignos de aplauso, compreensível pelos intérpretes e conformes a *law of the land*. No entender de Nelson Nery Júnior “toda lei que não for razoável, isto é, que não seja a *law of the land*, é contrária ao direito e deve ser controlada pelo Poder Judiciário.”⁹⁰ Por conseguinte, o devido processo legal material refere-se à substância versada pelas leis ou atos administrativos, ou seja, se o seu conteúdo ou matéria tratada está em consonância com o *due process* e a *law of the land*.

No âmbito do direito administrativo, o devido processo legal material é explicitado pelo princípio da legalidade esculpido no art. 37, *caput* da Constituição Federal de 1988. Comentando o referido princípio assim se manifestou Hely Lopes Meirelles:

“A *legalidade*, como princípio de administração (CF, art. 37, *caput*), significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso. A eficácia de toda atividade administrativa está condicionada ao atendimento da lei. Na Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza.”⁹¹ (grifos do autor)

⁹⁰ NERY JÚNIOR, Nelson. Princípios do processo civil na constituição federal. 4. ed. rev., aum. e atual. com a Lei das interceptações telefônicas 9.296/96 e a Lei da arbitragem 9.307/96. São Paulo : Revista dos tribunais. Coleção estudos de direito de processo Enrico Tullio Liebman, v. 21. p. 36.

⁹¹ MEIRELLES, op. cit., p. 82.

Seguindo o mesmo enfoque, a ele se junta Celso Antonio Bandeira de Mello:

“Para avaliar corretamente o princípio da legalidade e captar-lhe o sentido profundo cumpre atentar para o fato de que ele é a *tradução jurídica* de um propósito político: o de submeter os exercentes do poder em concreto – o administrativo – a um quadro normativo que embargue favoritismos, perseguições ou desmandos.”⁹² (grifo no original)

Conclui-se, por conseguinte, que a Administração Pública não pode agir contra os ditames legais, muito menos fora deles, devendo e fazendo respeitar a lei, bem como o indivíduo e suas garantias, dentre as quais a do devido processo legal.

3.3. Devido processo legal procedimental (*procedural due process of law*)

O princípio do devido processo legal é interpretado usualmente no sentido procedimental, com o fito de proporcionar um processo ordenado aos cidadãos a fim de defender seus anseios básicos, ou seja, ele diz respeito ao modo como o ato ou conjunto de atos tendentes a executar a lei, o ato administrativo ou o regulamento obedecem à vida, à propriedade e à liberdade.

Analisando o instituto Nelson Nery Júnior assim se manifestou, “(...) verifica-se que a cláusula *procedural due process of law* nada mais é do que a possibilidade efetiva de a parte ter acesso à justiça, deduzindo pretensão e defendendo-se do modo mais amplo possível (...).”⁹³

⁹² BANDEIRA DE MELLO, op. cit., p. 59.

⁹³ NERY JÚNIOR, op. cit., p. 38.

O âmbito de aplicação do devido processo legal procedimental evoluiu do processo penal para o civil e destes transpôs, ao processo administrativo onde encontrou guarida frente as relações do Estado com os cidadãos, pois cumpre que aquele observe o princípio da legalidade (*substantive due process*) em todo e qualquer ato. Comentando a incidência do instituto no âmbito administrativo, desta forma se pronunciou Carlos Roberto de Siqueira Castro:

“Por sua crescente e prestigiada aplicação, [o devido processo legal] acabou por transformar-se em princípio vetor das manifestações do Estado contemporâneo e das relações de toda ordem entre o Poder Público, de um lado, e a sociedade e os indivíduos, de outro. Assumiu específica importância na área do poder de polícia, considerado genérica e modernamente como a competência explícita ou implícita dos órgãos estatais para disciplinar o exercício da liberdade individual e a utilização da propriedade em benefício do bem comum, ou seja, de ordenar os direitos privados em harmonia com os superiores interesses coletivos.”⁹⁴

Indispensável faz-se a observação de que o poder de polícia⁹⁵ tratado pelo autor jamais deve condicionar os direitos de liberdade ou de propriedade, como leciona Bandeira de Mello⁹⁶, pois as limitações impõem-se tão somente quanto a liberdade e a propriedade.

Lembre-se que o parágrafo único do art. 78 do CTN, prevê que o poder de polícia desempenhado pelo órgão competente, nos limites da lei, só será considerado regular se observar o processo legal. Portanto, a autoridade competente ao exercer sua atividade no âmbito da Administração Pública, deve manter-se fiel aos atos tendentes a executar a lei ou o regulamento, tendo em vista o direito à vida, à liberdade e à propriedade.

⁹⁴ CASTRO, op. cit., p. 40-41.

⁹⁵ O poder de polícia aqui citado, previsto no art. 78 do CTN, constitui o norte das atividades com base nele exercidas pela Administração Pública, *verbis*: “Considera-se poder de polícia a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do *processo legal* e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.” (grifo do autor)

⁹⁶ BANDEIRA DE MELLO, op. cit., p. 501.

Capítulo III – PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO ESTADUAL

O processo administrativo tributário estadual traz a tona a fiscalização exercida pelos agentes da Fazenda Estadual, bem como as possibilidades do sujeito passivo efetuar sua defesa quando a Notificação Fiscal apurar qualquer ofensa à legislação tributária.

1. Processo Fiscal

Os Estados, juntamente com a União, possuem competência concorrente para legislar sobre os procedimentos em matéria processual relativos ao direito tributário, segundo dispõe o art. 24, I e XI da Constituição Federal. A competência da União restringe-se ao estabelecimento de normas gerais no âmbito da legislação concorrente (art. 24, § 1º, CF/88), o que ocorre no direito tributário com o livro II do Código Tributário Nacional que estabelece as Normas Gerais de Direito Tributário e no processo administrativo tributário com o Decreto n. 70.235/72. Já aos Estados cabe adequar sua legislação e procedimentos ao estatuído nos princípios gerais pela União, o que se dá com em Santa Catarina, com a Lei n. 3.938/66 e com o Decreto n. 22.586/84.

A legislação tributária estabelece que o Processo Fiscal é constituído por três etapas, quais sejam: a) notificação, b) reclamação e c) recursos. Desta forma o início do processo fiscal acontece com a notificação, insurgindo-se o contribuinte contra ela poderá o mesmo apresentar reclamação que será apreciada pelo Julgador de Processos Fiscais (JPF), não estando o resultado de acordo com os seus anseios há possibilidade do contribuinte recorrer ao Conselho Estadual de Contribuintes (CEC). Após este breve esboço, faz-se necessário o delineamento de cada figura prevista no título IV do Decreto n. 22.586/84, com exceção da representação, da contestação, da consulta e da dívida ativa, por não adentrarem ao objeto do estudo.

2. Intimações e Prazos

Intimação é o meio através do qual a autoridade fazendária científica o sujeito passivo da obrigação tributária acerca da Notificação Fiscal, decisão de primeira ou segunda instância e despacho, podendo ser efetuada de três formas: a) pessoalmente, mediante aposição do ciente do notificado, reclamante, recorrente, consulente ou requerente, seus prepostos legais ou idôneos, no respectivo instrumento ou processo; b) por carta registrada, com aviso de recebimento (A. R.), se não for possível a intimação pessoal; e c) e por edital publicado no Diário Oficial do Estado, contendo as principais características do instrumento, se, não sendo possível a intimação pessoal, for desconhecido ou incerto o domicílio tributário do sujeito passivo ou se por qualquer outro motivo não for entregue a carta registrada. Note-se que deve, impreterivelmente, ser esgotada e seguida a ordem estabelecida, sob pena de cerceamento de defesa, com a conseqüente nulidade dos atos praticados sob o manto da intimação inválida.

Quanto ao tempo da interpelação, será ele assim considerado: a) se pessoal, desde a data da aposição do ciente; b) se feita por carta, reputa-se efetuada na data indicada no aviso de recebimento, e c) se por edital, será tomada 15 (quinze) dias após a data de sua publicação. Apesar da dicção contida nos arts. 128, § 2º (notificação), 145 (recurso voluntário), 149, § 4º (recurso de ofício) e 151, II (pedido de reconsideração) do Decreto n. 22.586/84, no sentido de ser considerada válida a intimação desde a data do ciente, deve ser utilizada na hipótese da intimação ter-se dado por carta com aviso de recebimento, a previsão contida no art. 241, I do Código de Processo Civil, no qual os prazos começam a fluir a partir da *juntada aos autos* do aviso de recebimento, para que desta forma seja ofertado ao contribuinte a plena defesa, segundo prevê o art. 153, § 2º, RNGDT/SC.

No que concerne aos prazos fixados na legislação tributária, serão eles contínuos, excluindo-se, na sua contagem, o dia do início e incluindo-se o do vencimento, e

só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal na repartição em que corra o processo ou deva ser praticado o ato (art. 227, RNGDT/SC).⁹⁷

3. Processos Contenciosos

O julgamento dos litígios fiscais suscitados em virtude da aplicação da legislação tributária são decididos, administrativamente, em duas instâncias, a primeira singular e a segunda, colegiada. Com esta formação buscou zelar o legislador estadual pela garantia do duplo grau de jurisdição na seara administrativa tributária.

Ao sujeito passivo estão garantidos os princípios da ampla defesa e da possibilidade de produzir provas (art. 153, § 2º, RNGDT/SC). Entretanto, o mesmo não poderá questionar nas decisões administrativas sobre a existência, a capitulação legal, a autoridade, as circunstâncias materiais, a natureza e a extensão dos efeitos já apreciados, sob esses aspectos, por decisão judicial definitiva, sem prejuízo, porém, da apreciação dos fatos conexos ou conseqüentes.

No art. 155, Decreto n. 22.586/84, existe a previsão de que as autoridades julgadoras administrativas são incompetentes para declarar a inconstitucionalidade de lei, decreto ou portaria de Secretário de Estado⁹⁸; bem como dispensar por equidade o cumprimento da obrigação tributária, com a ressalva do disposto no art. 179, II do referido decreto.

⁹⁷ Vide art. 210, CTN.

⁹⁸ Em sentido contrário vide a opinião de JUSTEN FILHO, Marçal. Ampla defesa e conhecimento de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade no processo administrativo. Revista dialética de direito tributário. São Paulo, n. 25. p. 68-79. out. 1997.

4. Autoridades Administrativas Julgadoras

Aos Julgadores de Processos Fiscais (JPF) compete apreciar os processos administrativos tributários estaduais em primeira instância e ao Conselho Estadual de Contribuintes (CEC) o julgamento em segunda. Essas autoridades possuem caráter de órgão judicante segundo Alberto Xavier, pois:

“(...) é aquele órgão que, além de ser órgão de justiça, dotado de imparcialidade em sentido material, goza de especialização funcional no sentido de a sua competência se cingir à reapreciação de atos praticados por outros órgãos ou agentes (os órgãos de lançamento), integrados na mesma estrutura hierárquica, como as Delegacias da Receita Federal especializadas em julgamento (*imparcialidade de primeiro grau*) ou dela separados, como os Conselhos de Contribuintes (*imparcialidade de segundo grau*).”⁹⁹ (grifos no original)

E acrescenta:

“Ora, é precisamente a natureza dos órgãos de julgamento do processo administrativo como *órgãos judicantes*, dotados de imparcialidade orgânica, que permite construir o processo administrativo tributário, (ou ao menos numa de suas fases – a Segunda instância), como um *processo triangular de partes*, nos moldes do processo judicial e não como um *processo de uma só parte* (o particular), no qual a Administração fiscal figura, não como parte, mas como mera ‘autoridade recorrida.’”¹⁰⁰ (grifos no original)

Feita a conceituação, seguem as atividades exercidas pelas autoridades julgadoras administrativas.

⁹⁹ XAVIER, op. cit., p. 294.

¹⁰⁰ XAVIER, op. cit., p. 294.

4.1. Julgadores de Processos Fiscais (JPF)

Os julgadores de processos fiscais são funcionários da Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina escolhidos quase sempre entre Fiscais de Tributos Estaduais (FTE) e Fiscais de Mercadorias em Trânsito (FMT), com o necessário conhecimento da legislação tributária e que aplicarão à mesma aos litígios, em primeira instância, envolvendo os contribuintes e o fisco estadual.

4.2. Conselho Estadual de Contribuintes (CEC)

As decisões de segunda instância competem ao Conselho Estadual de Contribuintes (CEC) e serão definitivas e irrecorríveis quando proferidas por unanimidade ou após pedido de reconsideração. A irrecorribilidade atinge apenas à Administração, pois como já foi exposto supra, o Brasil está sujeito ao sistema de jurisdição única, onde a lei não exclui da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito (art. 5º, XXXV, CF/88).

O Conselho Estadual de Contribuintes é composto por 7 (sete) membros, sendo 6 conselheiros e um Presidente. A escolha deste é feita livremente pelo chefe do Poder Executivo. Já os conselheiros são nomeados, juntamente com o respectivo suplente pelo Governador do Estado, por período de 2 (dois) anos, podendo haver a recondução, devendo ser observadas as seguintes regras: a) metade dos Conselheiros será constituída por pessoas estranhas ao quadro de funcionários, de ilibada reputação e reconhecida competência profissional, indicados em lista tríplice para cada vaga e respectiva suplência, pela Federação das Indústrias, Federação do Comércio e Federação da Agricultura do Estado e b) a outra metade será escolhida dentre os funcionários vinculados à Secretaria da Fazenda.

O Conselho possui a seguinte estrutura: a) Presidência, b) Plenário e c) Diretoria Administrativa. As atribuições do presidente estão previstas nos arts. 162, III; 163 e

164, RNGDT/SC, além dos arts. 2º e 3º do Regimento Interno do Conselho Estadual de Contribuintes (RICEC). A Diretoria Administrativa é comandada pelo Secretário do Conselho, estando sua competência expressa nos arts. 9º e 10, RICEC.

Já o plenário é composto por 6 (seis) Conselheiros, o Presidente, um Secretário e um Representante da Fazenda. Aos Conselheiros cabe comparecer às sessões, relatar, discutir e votar os processos que lhe forem distribuídos, além do previsto nos arts. 164 e 168 do RNGDT/SC e art. 5º, RICEC. Cumpre aos suplentes todas as obrigações e direitos conferidos aos Conselheiros. Ao Representante da Fazenda estadual compete comparecer às sessões e emitir parecer nos processos em que officiar, como também as atribuições designadas nos arts. 182 e 183, Decreto n. 22.586/84 e art. 8º, RICEC.

O plenário do Conselho reúne-se em sessões: ordinárias, às segundas e quintas-feiras, e extraordinárias, nas terças e quartas-feiras, tendo início às treze horas com o *quorum* mínimo para deliberação fixado em 5 (cinco) membros (art. 182, Lei n. 3.938/66). Os julgamentos iniciam-se após a abertura da sessão pelo Presidente e com o anúncio do processo que deverá ser julgado, passando a ter o Relator a palavra, quando, exporá a síntese dos fatos e pontos sobre os quais se circunscrever o recurso. Após a leitura do relatório poderá o contribuinte produzir sustentação oral (art. 174, RNGDT/SC). Havendo ou não sustentação oral, segue-se ao relatório a discussão e decisão das preliminares suscitadas e como passo seguinte a decisão do mérito do recurso. As decisões serão tomadas por maioria de votos, cabendo ao Presidente o voto de qualidade (minerva ou de desempate). Lembre-se que não poderá tomar parte no julgamento o Conselheiro que não participar do relatório.

5. Fiscalização

Sendo tratada no capítulo I do título IV das normas gerais estatuídas pelo Decreto n. 22.586/84, a fiscalização será exercida pelos agentes de fiscalização e arrecadação com as especificações e descrições do cargo prescritas no Anexo II – itens 55 a 58 da LCE n.

81/93. No exercício da sua função os agentes deverão fiscalizar as pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não e mesmo aquelas que gozem de imunidade tributária ou isenção de caráter pessoal, sujeitos à legislação tributária estadual, com exceção da taxa judiciária.

No desempenho da atividade de fiscalização poderão ser examinados livros, arquivos, documentos, mercadorias, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, devendo os agentes do fisco lavrar os termos necessários para que se documente o início e o término do procedimento. Recorde-se que nenhuma disposição legal exclui ou limita a legislação tributária durante a fiscalização.

6. Notificação

Notificação pode ser entendida como a intimação dirigida pela Fazenda Estadual ao sujeito passivo para que faça e/ou deixe de fazer alguma coisa em termos fiscais. No Estado de Santa Catarina, o auto de infração será lavrado sempre que for constatado o não cumprimento de obrigação tributária acessória, constituindo normalmente parte da notificação ou sendo conhecida como esta.¹⁰¹

Para que a Notificação seja válida, deverá constar no seu corpo: a) nome e endereço do notificado; b) número de inscrição estadual, sempre que existente; c) local e data da expedição; d) descrição do fato que a motivou e indicação do dispositivo legal infringido; e) identificação do tributo e seu montante; f) montante dos juros de mora e da multa cabível, com citação dos dispositivos que os comine, g) prazo para cumprimento da exigência fiscal e repartição em que deve ser feito o recolhimento ou apresentada a reclamação; e h) assinaturas do sujeito passivo e do Agente Fiscal notificante. Lembre-se que na descrição do fato que motivou a notificação, deve o mesmo ser narrado e esclarecido, bem como, haver a citação *específica* dos dispositivos legais infringidos, sob pena de anulabilidade da peça inaugural.

¹⁰¹ Vide arts. 168 a 171, Lei n. 3.938/66.

A notificação será emitida em 4 (quatro) vias e o prazo para o pagamento do crédito tributário exigido na mesma é de 30 (trinta) dias conforme dispõe o art. 128, § 2º, RNGDT/SC. Na hipótese do sujeito passivo recusar-se a assinar a Notificação, sua negativa não lhe aproveitará nem prejudicará. Nesse caso, poderá o agente tributante cientificar o sujeito passivo segundo as formas dispostas no art. 213, RNGDT/SC, já tratadas acima.

7. Discussão do crédito tributário

De acordo com o direito de petição previsto no art. 5º, XXXIV, *a*, CF/88, pode o sujeito passivo apresentar defesa dos seus direitos ao Poder Público contra ilegalidade ou abuso de poder cometidos pelos seus agentes. Este direito concede ao contribuinte utilizar-se da esfera administrativa para discutir o crédito tributário contra si imputado pela Fazenda estadual.

Para consubstanciar a defesa do sujeito passivo existe o processo contencioso que é todo aquele que versar sobre a aplicação da legislação tributária, constituindo suas espécies: a) as reclamações e b) os recursos. Na eventualidade de haver falhas não constituirão elas motivo de nulidade, sempre que existam elementos que permitam supri-las, sem cerceamento do direito de defesa do interessado. O processo contencioso inicia-se na repartição do domicílio tributário do sujeito passivo, devendo ser organizado sob a forma de autos forenses.

7.1. Reclamação

A reclamação manifesta a oposição do sujeito passivo da obrigação tributária frente à Notificação Fiscal lavrada contra o seu patrimônio pela Fazenda Pública.

Ao dirigir sua objeção através de petição ao Julgador de Processos Fiscais da repartição fazendária competente para receber o valor exigido, o sujeito passivo poderá juntar provas do seu reclamo, bem como alegar toda matéria cabível na defesa do seu interesse. Na hipótese de procurador assinar a petição, deve acompanhar a mesma o respectivo instrumento de mandato, salvo na hipótese do art. 37 do Código de Processo Civil. Preenchendo as formalidades legais as reclamações possuirão efeito *suspensivo* quanto à cobrança dos tributos e multas lançadas ou notificadas.

Saliente-se que é vedado ao contribuinte reunir, numa única petição, reclamações contra mais de uma Notificação Fiscal, exceto se decorrentes de infrações idênticas ou quando constituírem prova de fatos conexos.

O prazo para interpor a reclamação é de 30 (trinta) dias contados a partir do momento concedido para satisfazer à obrigação a que se referir a notificação fiscal.¹⁰²

O Decreto n. 22.586/84 restringe a interposição da reclamação pelo sujeito passivo na hipótese ventilada pelo art. 141, o que demonstra o desrespeito aos princípios consignados no próprio regulamento e na Constituição Federal de 1988. Sobre este assunto será realizada uma análise pormenorizada, infra.¹⁰³

¹⁰² Vide ponto 6.

¹⁰³ Vide pontos 8 e 9.

7.2. Recursos

Os recursos consistem nos meios postos à disposição dos sujeitos para reforma ou modificação, em segunda instância, dos litígios fiscais decididos desfavoravelmente em primeiro grau.

O gênero recurso é composto por 3 (três) espécies na seara administrativa tributária estadual. São elas: a) recurso voluntário (interposto pelo sujeito passivo); b) recurso de ofício (consignado pelo Julgador de Processos Fiscais) e c) pedido de reconsideração (interponível por qualquer dos sujeitos).

O julgamento efetuado pelo Conselho Estadual de Contribuintes do qual não caiba mais recurso, é definitivo e irrecorrível na instância administrativa, podendo o Poder Judiciário conhecer apenas da resistência do sujeito passivo à solução administrativa, pois a Fazenda Pública está vinculada à decisão desfavorável proferida pelos seus órgãos judicantes.

7.2.1. Recurso Voluntário

Cabe recurso voluntário ao Conselho Estadual de Contribuintes das decisões de primeira instância quando contrárias ao sujeito passivo da obrigação tributária, o prazo para apresentá-lo é de 15 (quinze) dias. Ao encaminhar seu recurso através de petição, pode o contribuinte juntar provas não produzidas em primeira instância.

Cumpre salientar que é vedado reunir em uma só petição recursos referentes a mais de uma decisão, ainda que versando sobre assunto da mesma natureza ou referindo-se ao mesmo contribuinte.

Serão encaminhados ao Conselho, sem efeito suspensivo, os recursos: a) interpostos extemporaneamente e b) em que a objeção à decisão singular for apenas parcial e o recorrente deixe de recolher a parte não discutida, além disso, nesta hipótese não será conhecido o recurso pelo Conselho.

7.2.2. Recurso de Ofício

O recurso de ofício é o expediente obrigatório imposto ao Julgador de Processos Fiscais, pelo art. 211 da Lei n. 3.938/66, para que recorra ao Conselho Estadual de Contribuintes sempre que o valor da sucumbência da Fazenda Pública ultrapassar o limite de 1.000 (mil) Unidades Fiscais de Referência – (UFIRs). Esta modalidade de recurso também poderá ser interposta pela autoridade julgadora de primeira instância quando a matéria na qual for vencida a Administração for de significativo interesse desta.

O recurso obrigatório terá efeito suspensivo e será interposto no corpo da própria decisão pelo respectivo prolator ou pela autoridade que tomar conhecimento do fato. O reclamante será intimado da decisão, podendo se manifestar ou não sobre ela no prazo de 15 (quinze) dias, findos os quais serão remetidos os autos ao Conselho Estadual de Contribuintes.

7.2.3. Pedido de Reconsideração

Pedido de reconsideração “é a solicitação da parte dirigida à mesma autoridade que expediu o ato, para que o invalide ou o modifique nos termos da pretensão do requerente”¹⁰⁴, conforme leciona Hely Lopes Meirelles.

Caberá pedido de reconsideração dirigido ao Conselho Estadual de Contribuintes, com efeito suspensivo, da decisão proferida por maioria de votos por aquele órgão, sendo o voto divergente mais favorável ao interessado e o valor do litígio superior a 300 (trezentos) Unidades Fiscais de Referência – (UFIRs).

Os pedidos só poderão ser julgados nas sessões em que todos os membros do Conselho estiverem presentes. O prazo para a interposição do derradeiro reclamo administrativo é de 15 (quinze) dias, segundo dicção da Lei n. 10.789/98, contados da ciência do respectivo acórdão.

8. Caso prático

O contribuinte, empresa X, em agosto de 1994, apurou o montante de ICMS a ser pago, declarou-o na Guia de Informação e Apuração (GIA) mas por motivos de ordem econômica não quitou a soma devida na data aprazada. Restabelecido seu poder econômico, utilizou-se da faculdade concedida pelo art. 138, CTN¹⁰⁵ (denúncia espontânea) e pagou o total declarado na GIA acrescido de correção monetária.

¹⁰⁴ MEIRELLES, op. cit., p. 586.

¹⁰⁵ Vide art. 47, RNGDT/SC.

Entretanto, através da Notificação Fiscal n. 311.651-84 o Fisco estadual multou o sujeito passivo da obrigação tributária por deixar de efetuar, total ou parcialmente, o recolhimento do ICMS, correspondente ao valor apurado e declarado em GIA, pelo próprio contribuinte, devidamente atualizado. A imposição da multa deu-se com supedâneo no art. 51 da Lei n. 10.297/96.

Dentro de prazo de 30 (trinta) dias concedido pelos arts. 128, § 2º c/c 139, § 2º do RNGDT/SC, formulou o contribuinte sua defesa para reclamar do crédito tributário exigido através da Notificação Fiscal. Entretanto, ao tentar protocolar o reclamo na repartição fazendária competente, viu-se o mesmo ameaçado no seu direito de petição, defesa e propriedade (art. 5º, LIV, XXXIV, *a*), LV e XXII, CF/88), pela autoridade fazendária que exigia a teor do art. 141, I e II, RNGDT/SC o depósito prévio do *quantum* discutível.

Diante da ofensa ao direito líquido e certo do sujeito passivo de ter sua reclamação apreciada sem o prévio depósito do crédito tributário, impetrou o mesmo mandado de segurança para que fosse recebido e processado seu reclamo, a teor do art. 151, III, CTN.¹⁰⁶

9. Análise do caso prático

Prescreve o art. 141 do Decreto n. 22.586/84¹⁰⁷:

“Art. 141 – Não cabe reclamação contra Notificação Fiscal referente à crédito tributário *lançado pelo sujeito passivo*, mediante o respectivo registro nos livros fiscais próprios, ressalvadas as hipóteses de:

I – depósito prévio, em dinheiro, de seu montante integral;

¹⁰⁶ Vide art. 61, III, RNGDT/SC.

¹⁰⁷ Vide art. 194, § 2º da Lei n. 3938/66.

II – apresentação, juntamente com a petição, do documento de arrecadação relativo ao tributo exigido na Notificação Fiscal discutida, ou de certidão expedida por autoridade competente, comprovando o seu recolhimento anterior a qualquer procedimento administrativo relacionado com a infração.” (grifo do autor)

Para se entender o teor do dispositivo supracitado, faz-se necessário a análise das suas partes, ei-las:

a) não cabe reclamação contra Notificação Fiscal

Ao expressar o sujeito passivo da obrigação tributária sua insatisfação contra a intimação da Fazenda Estadual para que recolha aos cofres públicos a quantia exigida a título de crédito tributário, apenas poderá discuti-lo caso atenda a regra do art. 141, RNGDT/SC. Entretanto o mesmo regulamento consagra ao sujeito passivo, no art. 153, § 2º, a plena garantia de defesa e de prova, garantidas pela Constituição Federal de 1998 no art. 5º, LIV e LV.

De início parece haver choque entre duas normas do mesmo ordenamento, uma tratando da abusiva exigência do Fisco estadual e a outra, de um princípio de proteção de direito individual. No entanto, segundo a lição de Carlos Maximiliano, ao se efetuar a “crítica”¹⁰⁸ do texto deve-se atentar ao fato de que:

“No Brasil e nos países de regime semelhante ao dos Estados Unidos é mais vasto o campo de ação da crítica: além da autenticidade, deve também a *constitucionalidade* do dispositivo ser objeto de exame preliminar. Um preceito contrário ao estatuto supremo não necessita de exegese, porque não obriga a ninguém: é como se nunca tivesse existido.”¹⁰⁹ (grifo no original)

¹⁰⁸ Entendida como o momento anterior à Interpretação, que consiste na verificação da autenticidade e constitucionalidade da norma.

¹⁰⁹ MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e aplicação do direito. 16. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1997. p. 42.

Desta forma, ao ser feita a “crítica” do art. 141 do Decreto n. 22.586/84, nota-se hialinamente que o mesmo encontra-se eivado por flagrante inconstitucionalidade devido à ofensa ao art. 5º, LV, CF/88, que garante aos litigantes em processo administrativo a ampla defesa, com os meios e recursos inerentes, princípio este que não admite exceção muito menos condicionamento a depósito para o conhecimento da defesa.

Apesar do dispositivo regulamentar não passar no primeiro exame, cabe demonstrar a figura ímpar construída desarrazoadamente para atender à ânsia arrecadatória estadual, bem como privar o sujeito passivo da possibilidade da discussão na esfera administrativa.

b) referente à crédito tributário lançado pelo sujeito passivo, mediante o respectivo registro nos livros fiscais próprios

Conforme supra exposto, crédito tributário é o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro, além do que o mesmo se constitui juntamente com a obrigação, e esta nasce com a ocorrência do fato jurídico tributário. Conforme o escólio de Paulo de Barros Carvalho:

“(…) o instante em que nasce a obrigação tributária é exatamente aquele em que a norma individual e concreta, produzida pelo particular ou pela Administração, neste último caso por meio do lançamento, ingressar no sistema do direito positivo, o que implica reconhecer que a relação se dá juntamente com a ocorrência do fato jurídico.”¹¹⁰

Assim, o acontecimento do fato jurídico tributário no mundo factual, faz nascer a obrigação principal e/ou acessória, conforme os deveres estipulados pela norma

¹¹⁰ CARVALHO, Direito ..., p. 174.

jurídica e satisfeitos ou não pelo sujeito passivo, além da possibilidade da obrigação acessória “converter-se” em principal, transformando-se assim em crédito tributário.

Já o “lançamento” efetuado pelo sujeito passivo demonstra o descuido do legislador no emprego das palavras, pois o mesmo é ato jurídico administrativo passível de realização apenas pela autoridade administrativa. Entretanto, como lembra Alberto Xavier:

“(…) foi a inegável autonomia destas operações de registro e escrita em relação ao pagamento que levou o próprio legislador a assimilá-las à atividade da Administração fiscal, usando os mesmos conceitos para as designar e para exprimir as suas alterações, sem se preocupar em distinguir aí onde se verifica a prática de um ato de aplicação da norma material pela Administração dali onde um simples particular, cumprindo um dever instrumental, registra em documentos adequados os fatos sujeitos a imposto e tributo que lhes corresponde.”¹¹¹

E conclui:

“No exercício dos seus poderes de fiscalização, o Fisco limita-se a verificar se a obrigação foi bem ou mal cumprida; e, caso tenha reconhecido que a prestação tributária se não harmoniza com a lei, procede, por um lado, à correta determinação da obrigação tributária e, por outro, à verificação da infração eventualmente praticada e determinação da penalidade correspondente. Pondo de parte este último ato jurídico, que com o primeiro se não deve confundir, a correta determinação da dívida tributária traduz-se sem dúvida num ato jurídico de aplicação da norma tributária material e deve, por conseguinte, qualificar-se como um lançamento. Trata-se, porém, de um lançamento que por lei pode ser praticado em momento posterior ao pagamento e que é de verificação meramente eventual.”¹¹²

Deduz-se, por conseguinte, que o sujeito passivo realiza os deveres instrumentais impostos pela legislação tributária para facilitar a fiscalização ou controlar a legalidade dos pagamentos efetuados, ficando a mercê de uma eventual determinação da dívida tributária por parte da Administração. Entretanto, jamais o contribuinte irá “lançar” pois este é um ato administrativo vinculado cabível apenas à autoridade administrativa.

¹¹¹ XAVIER, op. cit., p. 83.

¹¹² XAVIER, op. cit., p. 84.

c) ressalvadas as hipóteses de depósito prévio, em dinheiro, de seu montante integral ou apresentação do documento com a quitação do tributo anteriormente à Notificação Fiscal

Na hipótese do contribuinte haver pago o tributo anteriormente ao procedimento administrativo relacionado à infração, pode o mesmo reclamar na esfera administrativa sobre a Notificação Fiscal. No entanto, não sendo satisfeita esta, a Fazenda Estadual exige que o sujeito passivo garanta a instância, ou seja, assegure com o depósito prévio do crédito tributário a discussão administrativa da notificação, o que consubstancia-se na cláusula *solve et repete*, um claro desrespeito ao direito da ampla defesa. Esse preceito segundo De Plácido e Silva significa, *verbis*:

“Locução latina, que se traduz por *pague e reclame*, adotada na terminologia do Direito Fiscal, para assinalar o regime que ali se fixa, diante do qual o contribuinte que é compelido a pagar certo tributo ou certa multa, mesmo que se mostrem indevidos, não pode recorrer da imposição para autoridade ou poder superior, sem que, primeiro, *deposite* ou *preste caução idônea* relativa à importância que lhe é exigida, embora, a seguir, se reconhecido seu direito e a improcedência da exigência, lhe seja restituído o depósito ou liberado da caução.”¹¹³ (grifos no original)

Ao exigir que o contribuinte pague para decidir, está o legislador violando o direito ao devido processo legal, pois se o princípio do *solve et repete*, conforme lembra Antonio da Silva Cabral:

“(...) protege o fisco contra os contribuintes que simplesmente procuram ganhar tempo, criando embaraços para a arrecadação por meio de contestações sem sentido, *por outro os lançamentos feitos de maneira indiscriminada levavam os contribuintes ao Judiciário, com perda de tempo e dinheiro para o fisco, em razão do princípio da sucumbência. Hoje, entendeu-se que é melhor dar oportunidade ao contribuinte para se defender na própria esfera administrativa, ainda mais porque*

¹¹³ SILVA, De Plácido e. Vocabulário jurídico. 2. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1967. Vol. IV, p. 1478.

o fisco nada perderá, pois o sujeito passivo haverá de pagar o devido com correção monetária, sem se falar nos demais encargos fiscais.

Terminou, igualmente, a obrigatoriedade de depósito prévio, na esfera administrativa, ficando o contribuinte livre para fazê-lo, se quiser evitar a correção monetária.”¹¹⁴ (grifo do autor)

Logo, questiona-se como pode ser mantida esta infeliz cláusula eis que as decisões administrativas são precárias, recorríveis e indefinitivas¹¹⁵ frente ao sistema de jurisdição única vigente no Brasil (art. 5º, XXXV, CF/88), não cabendo à Administração exercer *coativamente* um poder que é concedido apenas ao Judiciário. A possibilidade que resta àquela é de tornar voluntário o depósito, pois a todos os administrados é concedida a possibilidade de petição ao Poder Público para oferecer sua defesa, com os meios e recursos inerentes, sob pena de privação de seus bens sem o devido processo legal (art. 5º, XXXIV, *a*), LIV e LV, CF/88), o que é expressamente vedado pela Constituição, sob pena de se viver debaixo do manto da insegurança jurídica, além da Administração vir a enfrentar os problemas supra relatados por Antonio da Silva Cabral.

Além disso, o art. 61, RNGDT/SC estabelece que a exigibilidade do crédito tributário é suspensa¹¹⁶: pelo depósito do seu montante integral (II) ou pelas reclamações e recursos (III).

Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho as hipóteses previstas no art. 151, CTN são autônomas¹¹⁷, sendo que cada uma delas, isoladamente é causa bastante para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Acrescenta ainda, que o depósito prévio para garantir a discussão na instância administrativa ofende ao devido processo legal – esculpido no art. 5º, LIV, CF/88 – lastreado na jurisprudência do extinto Tribunal Federal de Recursos, *verbis*:

¹¹⁴ CABRAL, Antonio da Silva. Processo administrativo fiscal : decreto n. 70.235/72. São Paulo : Saraiva, 1993. p. 59.

¹¹⁵ COÊLHO, op. cit., p. 681.

¹¹⁶ Vide art. 151, II e III, CTN.

¹¹⁷ COÊLHO, op. cit., p. 688.

“A garantia do *due process of law*, que existe em nosso direito, tem aplicação não só ao processo judicial, mas também ao administrativo, em sentido amplo, tanto no procedimento administrativo punitivo, quanto ao não punitivo. Isto quer dizer que a administração, quando tiver que impor uma sanção, uma multa, fazer um lançamento tributário ou decidir a respeito de determinado interesse particular, deverá fazê-lo num processo regular, legal, em que ao administrado se enseja o direito de defesa. (TFR, MAS nº 79.843-PE, Rel. Min. Carlos Velloso, *in* DJU de 18.10.78, p. 8.130).”¹¹⁸ (grifos no original)

O mesmo caminho é abraçado por Aroldo Gomes de Mattos ao tratar dos sobreprincípios aplicáveis à admissibilidade do depósito compulsório para recorrer na via administrativa, da sua lição pode-se extrair:

“Assim, é a Carta Magna voltada à proteção, acima de tudo, dos direitos sociais e individuais, da liberdade, da segurança, do bem-estar, do desenvolvimento, da igualdade e da justiça. Tais objetivos constituem, portanto, verdadeiros sobreprincípios que dela se irradiam e moldam todas as suas diretrizes. Um desses sobreprincípios é o do devido processo legal (CF, art. 5º, inc. LIV), abrangendo, entre outros, os princípios da ampla defesa (*idem*, LV), do direito de petição aos Poderes Públicos (*idem*, XXXIV, letra ‘a’), do duplo grau de jurisdição (*idem*, LV c/c art. 98 e seguintes), do direito de propriedade (*idem*, XXII), e do que veda utilizar tributo com efeito de confisco (art. 150, inc. IV).”¹¹⁹

E finaliza:

“A todas as luzes, a imposição do malsinado depósito compulsório acarreta precisamente o inverso, ou seja, limitação, redução e restrição ao devido processo legal e à ampla defesa, o que é absolutamente incompatível com os desígnios do constituinte estampados no preâmbulo de nossa Constituição ao assegurar aos brasileiros e aos estrangeiros aqui residentes justiça e segurança como valores supremos.”¹²⁰

¹¹⁸ apud COELHO, op. cit., p. 688.

¹¹⁹ MATTOS, Aroldo Gomes. Depósito compulsório como pressuposto de admissibilidade de recurso administrativo. Revista dialética de direito tributário. São Paulo, n. 32, maio 1998. p. 13.

¹²⁰ MATTOS, op. cit., p. 14.

Por último, assenta este mesmo entendimento Aurélio Pitanga Seixas Filho,

verbis:

(...) o pagamento prévio do tributo como condição necessária para o conhecimento do recurso, princípio do *solve et repete*, prejudica o direito de defesa do contribuinte, razão pela qual tem sido dispensado pelo legislador esse pagamento prévio, bem como qualquer outro meio de 'garantia de instância', considerando-se, também, que o direito de petição não pode ser impedido por cobrança de taxa, podendo-se entender, *por analogia extensiva, como impeditiva do direito de defesa, a exigência do tributo declarada certa pelo próprio lançamento tributário.*"¹²¹ (grifos do autor)

Logo, o art. 61 do Decreto n. 22.586/84, bem como todo o sistema segue a trilha implementada pelo CTN, pois a União estabelece normas gerais (art. 24, § 1º, CF/88) e os Estados constroem sua legislação dentro dos moldes por ela traçados, sem possibilidade de fabricar novas figuras que se choquem com àquelas. Por isso, aplica-se também à legislação estadual o entendimento de que as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário são autônomas, bem como a lição esposada por Aurélio Pitanga Seixas Filho ao utilizar o exemplo acima.

d) conclusões

A exigência imposta pelo art. 141, RNGDT/SC de se efetuar o depósito prévio para o conhecimento de defesa administrativa atenta contra o devido processo legal que é o princípio jurídico fundamental, no qual quase todos os demais estão baseados. O Tribunal Regional Federal da 2ª Região, sufraga a tese defendida no sentido da desnecessidade de se realizar depósito para apresentar defesa administrativa, *verbis*:

"A Jurisprudência, de forma constante, vem considerando ilegítima a exigência de depósito prévio para que o interessado recorra às vias administrativa ou judicial, na

¹²¹ SEIXAS, FILHO, Aurélio Pitanga. Princípios fundamentais do direito administrativo tributário : (a função fiscal). Rio de Janeiro : Forense, 1995. p. 137.

defesa dos direitos que entende violados, por ofensa aos princípios do devido processo legal e da ampla defesa (artigo 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal).”¹²²

Além do mais, o legislador deixou de seguir as normas gerais estatuídas pelo CTN em relação a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, eis que reuniu duas hipóteses de suspensão, enquanto aquele diploma legal asseverou que as causas de adiamento da exigência são independentes entre si. Nota-se que a intenção do legislador foi impedir o acesso à discussão administrativa, amputando assim a possibilidade de defesa do sujeito passivo da obrigação tributária, neste sentido também entende Bernardo Ribeiro de Moraes, “em verdade, o depósito obrigatório, na órbita administrativa constitui um processo indireto de *obstar o exercício do direito de defesa do sujeito passivo*.”¹²³

Portanto, a simples apresentação da defesa, *in casu*, reclamação, suspende na esfera administrativa a exigibilidade do crédito tributário. Conclui-se que o art. 141, Decreto n. 22.586/84, não foi recepcionado pela Constituição vigente frente a sua total inaplicabilidade diante do art. 5º, XXII, XXXIV, *a*), LIV e LV deste ordenamento, uma vez que infringe as normas básicas para se viver num Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos (Preâmbulo da CF/88).

¹²² apud MATTOS, op. cit., p. 18.

¹²³ MORAES, op. cit., p. 413.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O processo administrativo tributário estadual segue as linhas traçadas pelo Código Tributário Nacional, com os seus erros e acertos. Pecou, porém, aquele ao introduzir a garantia de instância no art. 141 do Regulamento de Normas Gerais de Direito Tributário do Estado de Santa Catarina, pois cerceou o direito de defesa previsto no art. 5º LIV e LV da Constituição Federal de 1988, além de impedir o contribuinte de questionar o crédito tributário sem o prévio depósito da quantia discutível.

Da mesma forma, a dupla exigência – depósito do seu montante integral e as reclamações/recursos – feita pelo art. 141, RENGDT/SC, para suspender a exigibilidade do crédito tributário afronta o CTN, pois este qualifica como autônomas as hipóteses de suspensão do mencionado crédito. Por conseguinte, a ânsia arrecadatória falou mais alto do que os princípios de defesa do cidadão.

Nota-se ainda no condenável artigo uma injusta exigência fiscal de cunho arrecadatório que fere ao devido processo legal material, princípio este que prima pela razoabilidade das leis e atos dos agentes públicos que devem fazer respeitar e prezar pela lei no intuito de garantir a segurança para se viver em um Estado Democrático e de Direito.

Além do mais, a afronta ocorre também em relação ao devido processo legal procedimental, eis que ao privar o sujeito passivo de deduzir sua pretensão, se está retirando deste os direitos básicos para que faça frente ao Poder Público na proteção da vida, liberdade e propriedade.

A única conclusão plausível é a de que a Constituição Federal de 1988 em face dos princípios esculpido no art. 5º, dentre os quais o do devido processo legal (LIV); da ampla defesa e do contraditório (LV); do direito de petição (XXXIV, *a*), do direito de

propriedade (XXII), como também no *caput* do aludido artigo, não recepcionou a regra *solve et repete* estipulada pelo art. 141 do Decreto n. 22.586/84.

BIBLIOGRAFIA

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo : Saraiva, 1997.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo : Malheiros, 1995.
- BANDEIRA DE MELLO. **Curso de direito administrativo**. 9. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo : Malheiros, 1997.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo : Saraiva, 1972.
- CABRAL, Antônio da Silva. **Processo administrativo fiscal**. São Paulo : Saraiva, 1993.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 7. ed. atual. São Paulo : Saraiva, 1995.
- _____. **Direito tributário : fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo : Saraiva, 1998.
- _____. Processo administrativo tributário. **Revista de direito tributário**, São Paulo, n. 9-10, jul./dez. 1979.
- CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. **O devido processo legal e a razoabilidade das leis na nova constituição do Brasil**. 2. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1989.
- CEDEÑO DE BARROS, José Fernando. **Aplicação dos princípios do processo no direito tributário**. São Paulo : Saraiva, 1996.
- CINTRA, Antônio Carlos de Araújo *et alli*. 14. ed. rev. e atual. São Paulo : Malheiros, 1998.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário : (comentários à constituição e ao código tributário nacional, artigo por artigo**. Rio de Janeiro : Forense, [199_].
- DINIZ, José Janguê Bezerra. Princípios constitucionais do processo. **Revista dos tribunais**. São Paulo, n. 739, maio 1997.

- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Direito constitucional tributário e “Due process of Law”**; ensaio sobre o controle judicial da razoabilidade das leis. 2. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1986.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário da língua portuguesa**. 2. ed. rev. e aum. Rio de Janeiro : Nova fronteira, 1986.
- FIGUEIREDO, Lucia Valle. **Estudos de direito tributário**. São Paulo : Malheiros, 1996.
- JUSTEN FILHO, Marçal. Ampla defesa e conhecimento de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade no processo administrativo. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo, n. 25, out. 1997.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 11. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo : Malheiros, 1996.
- MATTOS, Aroldo Gomes de. Depósito compulsório como pressuposto de admissibilidade de recurso administrativo. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo, n. 32, maio 1998.
- MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 16. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1997.
- MEDAUAR, Odete. **A processualidade no direito administrativo**. São Paulo : Revista dos tribunais, 1993.
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 22. ed. atual. por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo : Malheiros, 1997.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 3. ed. rev., aum. e atual. Rio de Janeiro : Forense, 1995. v. 2.
- NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). **Comentários ao código tributário nacional**; (Lei nº 5.172, de 25.10.1966). 2. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1998.

- NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do processo civil na constituição federal**. 4. ed., rev., aum. e atual com a Lei das interceptações telefônicas 9.296/96 e a Lei da arbitragem 9.307/96. São Paulo : Revista dos tribunais, 1997. Coleção Estudos de Direito de Processo Enrico Tullio Liebman – v. 21.
- NOGUEIRA, Alberto. **O devido processo legal tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro : Renovar, 1997.
- SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Princípios fundamentais do direito administrativo tributário** : (a função fiscal). Rio de Janeiro : Forense, 1995.
- SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 2. ed. Rio de Janeiro : Forense. 1967. Vol. IV.
- SILVEIRA, Paulo Fernando. **Devido processo legal – *Due Process of Law***. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte : Del rey, 1997.
- XAVIER, Alberto. **Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. 2. ed. atual. Rio de Janeiro : Forense, 1997. (totalmente reformulada)