

AURENICE DA MOTA TEIXEIRA

**O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FACE AO
PRINCÍPIO DA ISONOMIA:
uma análise da atuação dos Conselhos de Contribuintes Federal e do
Estado de Minas Gerais**

**Florianópolis
Universidade Federal de Santa Catarina
2001**

Aurenice da Mota Teixeira

O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FACE AO PRINCÍPIO
DA ISONOMIA: uma análise da atuação dos Conselhos de Contribuintes
Federal e do Estado de Minas Gerais

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-
Graduação do Centro de Ciências Jurídicas da
Universidade Federal de Santa
Catarina como requisito parcial à obtenção do
título de Mestre em Direito.

Área de Concentração: Instituições Jurídico-
Políticas.

Orientador: Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

Florianópolis
Universidade Federal de Santa Catarina
2001

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
COORDENADORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

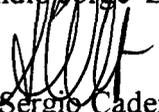
A dissertação “O Processo Administrativo Tributário face ao Princípio da Isonomia: Uma análise da atuação do Conselho de Contribuintes Federal e do Estado de Minas Gerais”, elaborada por AURENICE DA MOTA TEIXEIRA, foi aprovada por todos os membros da BANCA EXAMINADORA, sendo julgada adequada para obtenção do título de MESTRE EM DIREITO.

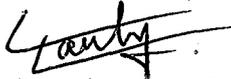
Florianópolis, 10 de Abril de 2001

BANCA EXAMINADORA


Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar
Presidente


Prof. Dr. Indio Jorge Zavarizzi


Prof. Dr. Sergio Cadermatori


Prof. Dr. Christian Guy Caubet
Coordenador do Curso de Pós-Graduação em Direito

“O correr da vida embrulha tudo. A vida é assim, esquenta e esfria, aperta e daí afrouxa, sossega e depois desinquieta. O que ela quer da gente é coragem”.

Guimarães Rosa

Dedico este trabalho a meus pais Franklin e Joana que, com os seus exemplos de dignidade, trabalho e amor, formaram uma família amiga e unida. Dedico, ainda, a Ernani Botelho que em todos os momentos esteve presente com sua força, amor e sabedoria.

AGRADECIMENTOS

Muitas pessoas desempenharam papel muito importante na execução deste trabalho e ao longo de minha vida.

Em primeiro lugar, agradeço a Deus por ter me concedido a força necessária para o desenvolvimento desta dissertação.

Agradeço à Universidade Estadual de Montes Claros, pela oportunidade e apoio, especialmente na pessoa da Pró-Reitora de Ensino, Prof^a Msc. Maria Assunção Lopes, e da Coordenadora de Pós-Graduação, Prof. Msc. Ilva Ruas Abreu.

Agradeço ao CPGD da Universidade Federal de Santa Catarina, especialmente ao Prof. Dr. Welber Barral, que não mediu forças para a execução deste projeto.

Agradeço à CAPES, pelo apoio financeiro.

Agradeço a meus queridos pais, por me terem concedido a vida e por investirem em meu potencial. Agradeço a meus irmãos, especialmente aos meus padrinhos, pelo imenso apoio.

Agradeço aos meus colegas Maria Aparecida de Oliveira, Cynara Silde Mesquita V. de Aguiar, Dalton Caldeira Rocha, Sandoval Fernandes Ruas, Eunápio Augusto Almeida Ferreira e Hamilton Almeida Ferreira, pelo enorme apoio e amizade.

Agradeço ao meu orientador, Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar, pela partilha de seus conhecimentos, paciência e cordialidade.

Agradeço à Secretaria do CPGD/UFSC e a Renata Meirelles, nossa sempre querida secretária do Mestrado da Unimontes.

Agradeço ainda, ao Prof. José Antônio Batista de Castro que tanto sonhou com este mestrado e hoje vibra com essa conquista.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	15
CAPÍTULO 1 A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA.....	19
1.1 A Relação jurídica tributária.....	19
1.2 Princípio da igualdade e a relação jurídica tributária.....	29
1.3 Princípio da legalidade e a relação jurídica tributária.....	41
CAPÍTULO 2 DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	59
2.1 Considerações iniciais.....	59
2.2 Breve histórico do processo tributário no Brasil.....	60
2.3 Sistema de controle jurisdicional.....	64
2.3.1 Sistema de dualidade jurisdicional.....	66
2.3.2 Sistema de jurisdição una.....	74
2.3.3 Sistema de controle jurisdicional no Brasil.....	78
2.4 Peculiaridades do processo administrativo.....	82
2.5 Processo e procedimento.....	85
CAPÍTULO 3 DOS PRINCÍPIOS INFORMADORES DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	94
3.1 Processo e procedimento administrativo e a Constituição de 1988.....	94
3.2 Normatividade dos princípios constitucionais.....	104
3.3 Princípios do processo administrativo tributário.....	106
3.3.1 Princípio da legalidade objetiva.....	108

3.3.2	Princípio da oficialidade.....	109
3.3.3	Princípio da verdade material.....	111
3.3.4	Princípio do formalismo moderado.....	111
3.3.5	Princípios do contraditório e da ampla defesa.....	114
CAPÍTULO 4 DAS DECISÕES PROFERIDAS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO: UMA ANÁLISE DA ATUAÇÃO DOS CONSELHOS DE CONTRIBUINTES DA UNIÃO E DO ESTADO DE MINAS GERAIS.....122		
4.1	O início do procedimento e do processo.....	122
4.2	O processo administrativo tributário na esfera federal.....	126
4.2.1.	O processo em primeira instância.....	126
4.2.2.	O conselho de contribuintes da União.....	128
4.2.3.	A câmara superior de recursos fiscais.....	134
4.3	O processo administrativo tributário no Estado de Minas Gerais.....	137
4.3.1	O conselho de contribuintes do Estado de Minas Gerais.....	137
4.3.2	O desenvolvimento do processo.....	139
4.4	Análise de resultado da pesquisa.....	144
4.4.1	Análise de resultado da pesquisa – Conselho de Contribuintes no âmbito federal.....	145
4.4.2	Análise de resultado da pesquisa – Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais.....	148
4.4.3	Análise comparativa entre os modelos estadual e federal.....	153
CONCLUSÃO.....		158
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....		164

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art. – Artigo

CF – Constituição Federal

CLTA – Consolidação da Legislação Tributaria Administrativa

COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de
Valores e de Créditos e de Direitos de Natureza Financeira

CTN – Código Tributário Nacional

CTRC – Conhecimento de Transporte Rodoviário de Carga

FAEMG – Federação da Agricultura do Estado de Minas Gérias

FCEMG – Federação do Comércio do Estado de Minas Gerais

FEDERAMINAS – Federação das Associações Comerciais, Industriais, Agropecuárias e de
Serviços do Estado de Minas Gerais

FETCEMG – Federação das Empresas de Transporte de Carga do Estado de Minas
Gerais

FIEMG – Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais

FINSOCIAL – Fundo de Investimento Social

ICMS – Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

IPI – Imposto Sobre Produtos Industrializados

ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

PASEP – Programa de Formação do Servidor Público

PIS – Contribuições para o Fundo do Programa de Integração Social

PTA – Processo Tributário Administrativo

UFIR – Unidade Fiscal Referencial

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Decisões do Conselho Federal de Contribuintes.....	146
Tabela 2	Tipo de Voto do Conselho de Contribuinte Federal.....	147
Tabela 3	Decisões Improcedentes, Procedentes e Parcialmente Procedentes.....	149
Tabela 4	Votação dos Processos ICMS.....	153
Tabela 5	Comparativo entre as Decisões Proferidas no âmbito Estadual e Federal.....	156

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Esquema Básico do Processo Administrativo.....	136
----------	--	-----

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1	Tipos de Decisões do Conselho Federal de Contribuintes.....	147
Gráfico 2	Tipo de Voto de Decisão.....	148
Gráfico 3	Decisões de Processo de ICMS.....	150

RESUMO

O presente trabalho examina a eficácia do instituto de controle administrativo no âmbito tributário. Nesse aspecto, questiona-se se, sendo o Estado parte e juiz das decisões proferidas no âmbito administrativo, em que se constata vínculo de cordialidade e subordinação entre seus membros, até que ponto tais decisões são proferidas em obediência ao princípio da imparcialidade.

Para o desenvolvimento deste trabalho, abordam-se a relação jurídica tributária e os princípios da legalidade e da isonomia. Assim, busca-se defender a teoria de obrigações mútuas em contraposição à teoria da relação de sobreposição do Estado sobre o indivíduo. Estuda-se o processo administrativo, desenvolvendo-se análises sobre os sistemas de controle jurisdicionais, terminologia, aspectos históricos, peculiaridades do processo administrativo e, ainda, sobre os princípios informadores do processo administrativo. E, para se chegar às conclusões objeto deste estudo, através do método comparativo, procura-se analisar as decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes Federal e do Estado de Minas Gerais.

Esta pesquisa é relevante por analisar a eficácia dos meios de controle administrativo dos atos praticados por seus agentes, visando uma melhoria dos institutos e, conseqüentemente, buscar a primazia da segurança jurídica.

ABSTRACT

This work examines the effectiveness of the institute's administrative control in the tributary extent. In that aspect, is it questioned if, being the State part and judge of the decisions uttered in the administrative extent, in what it is verified cordiality bond and subordination among their members, to what extent such decisions are uttered in obedience to the principle of the impartiality?

For the development of this work, it looks at the tributary legal relationship and the legality and isonomia principles. This way, it tries to defend the theory of mutual obligations in opposition to the theory that the State puts over the individual. It also studies the administrative proceeding, analyses the jurisdictional control systems, terminology, historical aspects, peculiarities of the administrative proceeding and, still, on the informant principle of the administrative proceeding, through the bibliographical research. And, to arrive to the conclusions object of this study, through the comparative method, it tries to analyse the decisions uttered by Council of Federal Taxpayers and of the State of Minas Gerais.

This research is relevant for analyzing the effectiveness of the means of administrative control of the actions practiced by their agents, seeking an improvement of the institutes, and consequently, looking for the juridical safety's primacy.

INTRODUÇÃO

A relação entre Estado e indivíduo, desde os tempos mais remotos, configurou-se como uma relação de sobreposição. Com o advento das conquistas dos direitos e garantias fundamentais, bem como do sistema de freios e contrapesos, mostrou-se mais equilibrada. No entanto, a relação entre Estado e cidadão, calcada na idéia de sobreposição do Estado sobre o indivíduo, é um argumento de justificação do excesso de poder do Estado sobre o indivíduo. É certo que Estado e cidadãos não celebraram contrato, nos moldes do Direito Civil. O dever de pagar tributos é um dever de imposição legal, da mesma forma, o Estado também tem deveres em relação ao contribuinte. Assim, afirma-se que Estado e indivíduo têm obrigações mútuas.

Tendo em vista as conquistas dos direitos fundamentais, a administração pública viu-se compelida a criar mecanismos de revisão dos atos praticados pelos seus agentes.

Os direitos e garantias fundamentais são garantias dos cidadãos delimitadores da atuação do próprio Estado. Dessa sorte, através do processo, a Constituição materializa-se fazendo-se valer no caso concreto. Por outro lado, o processo tem o seu cerne calcado nos princípios constitucionais.

Sem dúvida, o processo administrativo, enquanto garantia de acesso a órgãos administrativos, constituiu um grande avanço nas relações entre administrado e a administração.

Todavia, no processo administrativo, o Estado, ao rever suas decisões, coloca-se na condição de julgador da questão e, ao mesmo tempo, parte. Diante disso, busca-se indagar até que ponto as decisões envolvendo questões tributárias são proferidas com imparcialidade tendo em vista que o Estado atua como parte e como juiz. Assim, constata-se uma disparidade entre o número de recursos interpostos e a quantidade de decisões favoráveis ao contribuinte. Pela análise doutrinária, verifica-se uma tendência ideológica pró-fisco, o que, por fim, é constatado pela análise prática da atuação do Estado no desenvolvimento do processo.

Desse modo, o objetivo geral desse trabalho é verificar se existe uma tendência pró-fisco nas decisões proferidas no âmbito administrativo. Sendo que se têm como objetivos específicos o estudo da relação jurídica tributária como relação de obrigações mútuas, o estudo do processo administrativo, especialmente as suas peculiaridades, origem e princípios informadores e, ainda, a análise comparativa dos modelos estadual e federal do Conselho de Contribuintes.

Para o desenvolvimento deste trabalho, procura-se, a princípio, analisar a relação jurídica tributária, até então vista como relação de imposição. Busca-se demonstrar que se trata de uma relação de obrigações mútuas, tendo em vista o princípio da legalidade e da isonomia e que a premissa da relação de imposição tem como consequência uma relativa tolerância quanto aos excessos do Estado. Esse estudo foi objeto do primeiro capítulo dessa dissertação.

No segundo capítulo, tem-se um breve histórico acerca do processo administrativo no Brasil. Mais adiante, abordam-se os sistemas de controle jurisdicional, descrevendo os modelos de Jurisdição Una e de Dualidade de Jurisdição. Termina o capítulo por assinalar as peculiaridades do processo administrativo fiscal em comparação

com o processo judicial e, mais adiante, travando uma discussão se se trata de processo ou procedimento administrativo tributário.

Faz-se, no terceiro capítulo deste trabalho, uma abordagem acerca do processo e procedimento na Constituição de 1988, ressaltando a normatividade dos princípios constitucionais. Mais adiante, estudam-se os princípios informadores do processo administrativo tributário.

Na quarta e última parte, tem-se uma breve análise da estrutura dos órgãos administrativos de contenção de conflitos fiscais nas esferas estadual e federal. Para tanto, estuda-se a estrutura dos Conselhos de Contribuintes da União e do Estado de Minas Gerais.

Através do método de procedimento comparativo, busca-se analisar decisões proferidas por ambos os conselhos publicados em Diários Oficiais, por um período de seis meses. Desse modo, a pesquisa refere-se ao período de março a agosto de 2000.

As decisões analisadas são referentes ao ICMS em âmbito estadual, por ser o imposto com maior volume de arrecadação do Estado, e ao IPI, em âmbito federal, por ser o imposto que apresenta maior similaridade com o ICMS.

A comparação entre o modelo estadual e federal justifica-se pelo fato de este último apresentar um modelo estrutural mais avançado do que aquele, no sentido de buscar garantir maior imparcialidade nos seus julgamentos.

Utiliza-se o método de abordagem indutivo, por partir do estudo geral acerca do processo administrativo, chegando-se a uma conclusão particular sobre as decisões proferidas pelos Conselhos Federal e Estadual de Contribuintes. Utiliza-se o método de procedimento comparativo, tendo em vista a análise das diferenças existentes na estrutura

de ambos os conselhos, bem como o paralelo entre suas decisões, valendo-se de pesquisa bibliográfica e documental.

Esta pesquisa se faz relevante por analisar a eficácia dos meios de controle administrativo dos atos praticados por seus agentes, visando uma melhoria dos institutos, especialmente no que concerne à clareza das relações jurídicas e, conseqüentemente, buscar a primazia da segurança jurídica.

Proporciona, ainda, aos órgãos públicos em geral, e ao fazendário em particular, *uma revisão das relações de poder.*

CAPÍTULO 1

A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

1.1 A relação jurídica tributária

Não há dúvida de que o exercício do poder tributário é um poder de império em que o sujeito ativo é o Estado nas suas diversas esferas (Estado Federal, Estados Federados e Município).

O contribuinte deve pagar os tributos a fim de subsidiar as despesas do Estado, caracterizando-se um pouco de cada indivíduo para o progresso e bem-estar de todos. A receita pública é essencial à atuação do Estado. A organização social depende substancialmente dela, seja para a manutenção do que existe, seja também para o desenvolvimento de novos projetos, tendo como fim último a coletividade. Para o

funcionamento da administração pública, são imprescindíveis os recursos advindos da atividade tributária, que é uma forma de divisão de encargos entre os cidadãos.

Como ensina o Prof. Índio Zavarizzi¹, “o ordenamento jurídico que emana da soberania do Estado tem por finalidade velar pelo interesse geral e pelo bem comum. Quanto mais se realizam estas metas, e quanto maior for o grau de ordenada convivência que alcancem, maior será também o desenvolvimento do grupo social e mais estável o equilíbrio”.

Segundo Giuliani Fonrouge, Giannini foi quem primeiro estabeleceu o conceito de relação jurídica tributária (*rapporto giuridico d'imposta*). Neste aspecto, ressalta Giannini que:

“das normas reguladoras ‘das obrigações tributárias surgem entre o Estado e os contribuintes, direitos e deveres recíprocos, que formam o conteúdo de uma relação especial: a relação jurídico-tributária’ que é de conteúdo complexo – já que delas resultam poderes, direitos e algumas obrigações da autoridade financeira – a que correspondem obrigações positivas ou negativas e também direitos das pessoas sujeitas ao seu poder”². (Tradução da autora da dissertação)

Quando se propõe a estudar a relação jurídica tributária, depara-se com uma questão terminológica. Giannini, como se pode observar, utiliza a expressão em sentido abrangente, reportando-se à duplicidade de direitos entre contribuintes e Estado. Há um mecanismo de contraprestação, de deveres e obrigações mútuas entre a autoridade financeira e os financiadores.

¹ ZAVARIZZI, Índio Jorge. *Política de Direito Tributário*. Florianópolis, 1995. Tese (Doutorado em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina. p 190.

² No Original - *Em su concepto, de las normas reguladoras ‘de la obligaciones tributarias, surgen entre el Estado y los contribuyentes, derechos y deberes recíprocos, que forman el contenido de una relación especial: la relación juridico-tributaria’, que és de contenido complejo, ya que de ella resultan poderes, derechos y aun obligaciones de la autoridad financiera, a la cual corresponden obligaciones positivas o negativas e también derechos de las personas sujetas a su potestad*. FONROUGE, Carlos M. Giuliani. *Derecho financiero*. Buenos Aires: Depalma, 1976. v. 1, p. 347-48.

Blumenstein refere-se à obrigação jurídica tributária como determinante das obrigações do indivíduo face ao poder de imposição do Estado, que dá lugar, por um lado, a uma prestação jurídica patrimonial (relação de dívida tributária) e, por outro, a um determinado procedimento de fixação do imposto (ato de lançamento) ³.

Outros autores utilizam a expressão relação jurídica tributária em caráter mais restrito, ou seja, atribuindo à *obrigação tributária* propriamente dita.

Fonrouge⁴ prefere afirmar “... que a relação jurídica tributária é integrada pelos correlativos direitos e obrigações advindos do exercício do poder tributário, que alcançam o titular deste, por um lado, e aos contribuintes e terceiros, por outro”.

Para fins deste estudo, considerar-se-á relação jurídica tributária em seu conceito mais amplo – em consonância com a posição de Fonrouge – compreendendo tudo o que é consequência da atividade tributária e valendo-se da expressão obrigação tributária para reportar ao dever de cumprir a prestação estabelecida em lei, que é parte fundamental da relação jurídica tributária. No entanto, tendo em vista o processo administrativo tributário, valer-se-á da expressão relação jurídica tributária para referir-se à relação processual em que os contribuintes e Estado são partes.

No entender de José Souto Maior Borges, “o conceito tradicional de relação jurídica tributária, é demasiado estreito e insuficiente para descrever todas as situações jurídicas emergentes do ordenamento tributário”⁵.

³ Conforme FONROUGE, Carlos M. Giuliani. *Derecho financiero*. Buenos Aires: Depalma, 1976. v. 1. p. 347.

⁴ No Original - *Com ese alcance podemos decir que la relación juridico-tributaria está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de este, por una parte, y a los contribuyente y terceros, por outra.* FONROUGE, Op. cit. p. 348.

⁵ BORGES, José Souto Maior. *Tratado de direito tributário brasileiro*. v. 4 : Lançamento Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 19.

Pode-se dizer que a relação jurídica tributária é uma relação *ex-legis*, oriunda da imperatividade do Estado, no qual o cidadão tem o dever de pagar como também o dever de cumprir as obrigações acessórias estabelecidas, e o Estado, entre outras atribuições, tem o dever de obedecer a imperativos legais, como, por exemplo, o dever de não cobrar além dos limites da capacidade de cada um. Em suma, contribuinte e Estado estão vinculados ao dever de cumprir somente o estabelecido em lei.

É certo que Estado e contribuinte não firmaram um contrato formal com estipulação prévia do *quantum* a ser pago, como também a devida contraprestação. Não se trata de um contrato de vínculo civil. A obrigação de pagar é um imperativo sob a justificativa de auferir renda suficiente para a gestão do Estado, objetivando o bem comum. Conclui-se que são prestações obrigatórias, tendo em vista que um dos seus elementos essenciais é a coerção – o que difere dos contratos de direito civil. Contudo, dada a evolução do Estado enquanto Estado de Direito, não mais se pode admitir que este se sobreponha ao cidadão como ser inatingível, de forma que, sob a justificativa de abastecer os cofres públicos e usando de sua imperatividade frente ao cidadão, estabeleça obrigações em excesso ou, ainda, não repasse o valor arrecadado através dos serviços a serem prestados pelo Estado. Há uma espécie de contrato invisível entre cidadão e Estado que não se pode ignorar.

Discutiu-se muito se a relação jurídica tributária era de caráter público ou privado. As teorias privatistas viam o tributo como um encargo real. Já a doutrina contratual a equiparava como um contrato bilateral entre cidadãos e o Estado em que este administrava os serviços públicos com os fundos custeados por aquele. A doutrina publicista, que surgiu na Alemanha, vinculada à Teoria Orgânica do Estado e, na Itália, às obras de Ranelitti, Cammeo e Romano, viam o tributo como uma obrigação unilateral

imposta coercitivamente pelo Estado, em virtude de seu direito de soberania, ou do poder de império.⁶

A relação jurídica tributária vista como uma obrigação apenas do contribuinte, colocando o Estado como ente privilegiado, observou-se em diversas manifestações. A exemplo, tem-se o pronunciamento da Suprema Corte Argentina que proferiu sentença no sentido de que:

“Os tributos são prestações *obrigatórias* e não voluntárias, (...) constituem ‘manifestações exclusivas do Estado, visto que só os contribuintes têm deveres e obrigações’. (...) Os impostos não nascem de uma relação contratual entre o fisco e habitantes, mas trata-se de uma vinculação de direito público. (...) não existe acordo algum entre Estado e os indivíduos sujeitos à jurisdição, relativamente ao exercício do poder tributário implicado em suas relações, já que os impostos não são obrigações que emergem dos contratos, mas a sua imposição e força compulsiva de cobrança são atos de governo e de poder público”⁷. (Tradução da autora da dissertação)

Também nesse sentido pronunciou-se a Suprema Corte do México ao afirmar que “o pagamento dos impostos constitui uma dívida que é o resultado de uma necessidade política e não de um contrato sancionado pela lei civil”⁸. (Tradução da autora da dissertação).

No entanto, Dino Jarach defende que a relação jurídica tributária não é uma relação de poder e, sim, uma relação de direito. Para ele, os teóricos que defendem a

⁶ Conforme FONROUGE, Carlos M. Giuliani. *Derecho financiero*. Buenos Aires: Depalma, 1976. v. 1, p. 257-258.

⁷ No Original - *Los tributos son prestaciones obligatorias y no voluntarias, (...) son ‘manifestaciones de voluntad exclusiva del Estado, desde que el contribuyente sólo tiene deberes y obligaciones’, según expresiones de nuestra Corte Suprema; (...) ‘Los impuestos – há dicho – no nacen de una relación contractual entre el fisco y sus habitantes, sino que se trata de una vinculación de derecho público’ ; agregando: ‘no existe acuerdo alguno de voluntad entre el Estado y los individuos sujetos a su jurisdicción com respecto al ejercicio del poder tributario implicado en sus relaciones, ya que los impuestos no son obligaciones que emerjan de los contratos sino que su imposición y su fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno y de potestad pública. Apud FONROUGE, Op. cit. p. 258-59.*

⁸ No Original - *‘El pago de los impuestos constituye un adeudo que es el resultado de una necesidad política y no el de un contrato sancionado por la ley civil’ . Apud FONROUGE, Op. cit. p. 259.*

natureza de relação de poder o fazem tanto por uma questão ideológica, como também por falta de análise doutrinária dos institutos tributários. Ideologicamente, porque está presente no senso comum que o Estado guarda posição de supremacia diante dos cidadãos. Esses nascem com esta idéia e a repassam aos filhos. É uma idéia geral incontestável no campo do imaginário.

Nas palavras de Dino Jarach:

“É um erro ideológico considerar a supremacia do Estado frente aos indivíduos e que em todas obrigações que o Estado impõe aos particulares aquele se coloque numa posição de supremacia em que seus interesses se sobreponham aos dos indivíduos que devem ficar submetidos a sua vontade e arbítrio, como se ele fosse uma entidade superior cujos direitos prevalecem sobre todos os cidadãos. Essa atitude, a meu juízo, contraria a natureza do Estado de Direito em que o Estado se coloca no âmbito do direito ...⁹”. (Tradução da autora da dissertação)

Referindo-se ao erro de análise jurídica, Dino Jarach contesta a posição de que a relação tributária é uma relação complexa. Segundo ele, os defensores dessa teoria não fazem distinção entre os aspectos de *Direito Tributário Substantivo ou Material* dos outros de *Direito Formal ou Administrativo* e de *Direito Penal Tributário*. Ao contrário, unem-nos formando uma relação complexa. Essa argumentação não teria razão de ser, porque, de um lado, o Estado tem uma série de pretensões sendo a principal delas arrecadar o tributo propriamente dito. Mas há outras pretensões como a de solicitar informações, dever de prestar declarações, permitir que os agentes fazendários façam inspeções. Assim há

⁹ No Original - *El error ideológico consiste en considerar ineludible la supremacia del Estado frente a los individuos y que en todas las obligaciones que el Estado se impone a los particulares aquél se coloque en una posición de supremacia por la cual su interés prive sobre el de los particulares, debiendo éstos quedar sometidos a su voluntad y a su arbitrio, como se el Estado fuese una entidad superior cuyos derechos prevalecen sobre los individuales. Esta actitud, a mi juicio, es contraria a la naturaleza del Estado de Derecho, en que el Estado, como persona jurídica, se coloca en el ámbito de derecho, maxime en derecho tributario, en el que en virtud del principio de legalidad o de reserva y precisamente por una evolución histórico-constitucional, los intereses estatales no pueden hacerse valer sino a través del instrumento de la ley.* JARACH, Dino. *Curso superior de derecho tributario*. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1969. p. 158.

obrigação de dar, como as de pagar o tributo, obrigações de dar acessórias, como as de pagar encargos, e, finalmente, obrigações de fazer, como a de levar livros, comparecer; e há, ainda, obrigações de suportar, como as de permitir visitas locais.¹⁰

Em sua obra, Jarach destaca que Giannini confunde os aspectos de direito tributário substantivo com os de direito formal. “Para Giannini, a relação jurídica tributária é, precisamente, uma relação complexa, apesar de que reconhece logo que dentro dessa – que abarca todos os aspectos das obrigações de dar, de fazer e de suportar – existe uma relação *stricto sensu*, que seria a obrigação substantiva de pagar o tributo.”¹¹ (Tradução da autora da dissertação).

A base de raciocínio de Jarach consiste em considerar que o *erro de análise* tem como consequência a visão de uma relação de supremacia do Estado sobre os particulares, tendo em vista que, em matéria de direito administrativo ou formal, existe a possibilidade de que o Estado dite verdadeiras ordens não fundadas em lei, dentro do amplo campo de discricionariedade que a lei administrativa concede à autoridade do Estado.

No conceito de tributo descrito no Artigo 3º da Lei n. 5.172/66, ao afirmar que “tributo é uma prestação pecuniária compulsória”, está incutido o caráter de obrigatoriedade, em que independe da vontade do sujeito passivo a formação do vínculo obrigacional. Na lição de Paulo de Barros Carvalho, o sujeito passivo deve efetuar o pagamento, ainda que contra o seu interesse: “Caracterizando o fato previsto na norma

¹⁰ Conforme JARACH, Dino. *Curso superior de derecho tributario*. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1969. p. 158-159.

¹¹ No Original - *Para Giannini, la relación jurídica tributaria es, precisamente, una relación complexa, a pesar de que reconoce luego que, dentro de ésta – que abarca todos los aspectos de las obligaciones de dar, de hacer y de soportar -, existe una relación 'stricto sensu', que seria la obligación sustantiva de pagar el tributo*. JARACH, Op. cit. p. 160.

jurídica, nasce, automática e infalivelmente, o elo mediante o qual alguém ficará adstrito ao comportamento obrigatório de uma prestação pecuniária¹²”. Luciano Amaro, ao criticar a definição de tributos adotada pelo CTN, inclui também o *sujeito ativo* na qualificação de compulsoriedade. O sujeito ativo também está vinculado ao mandamento que quer dizer advinda de lei e não das partes – “certamente o código quis expressar que *o nascimento de uma obrigação de prestar (o tributo) é compulsória (ou forçada) no sentido de que este dever se cria por força da lei, e não da vontade dos sujeitos da relação jurídica (obrigação ex voluntante)*”¹³.

Acertada é a posição de José Souto Maior Borges ao afirmar que:

“A relação jurídica tributária não é uma relação de vida (econômica, financeira ou política) extrinsecamente regulada por normas jurídicas, ‘como se fosse um conteúdo vestido pela forma jurídica’, mas é a própria forma, o que equivale dizer, consiste, a relação jurídica tributária, numa relação que somente é estruturada por normas jurídicas. Por mais paradoxal que pareça, sem um ordenamento jurídico não existe o tributo, nem a relação tributária, como realidades ‘per se’. O tributo como relação jurídica (apenas uma das acepções em que o termo pode ser usado), nada mais é do que um complexo de deveres (obrigações) e direitos subjetivos. Vale dizer: um complexo de normas jurídicas”¹⁴.

A posição de Griziotti não poderia deixar de ser ressaltada, pois, numa visão mais abrangente, faz uma conciliação entre as doutrinas contratualista e publicista. Admite

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 21

¹³ AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 22

¹⁴ BORGES, José Souto Maior. *Tratado de direito tributário brasileiro*, v. 4: Lançamento Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 22-3.

o elemento unilateral do tributo, em razão da soberania do Estado. No entanto, acrescenta o elemento aquiescência do contribuinte, que se manifesta através de um corpo eleitoral.¹⁵

Contudo, nos ordenamentos democráticos, todas as leis são oriundas de manifestações de um corpo eleitoral, independentemente de serem privatistas ou publicistas. O fato de a lei ser advinda de processo eleitoral não a faz publicista ou privatista e, sim, oriunda de processos democráticos.

Dentre os quatro princípios reguladores da percepção dos impostos descritos por Adam Smith, em seus estudos sobre as fontes da receita geral ou pública da sociedade, tem-se o chamado *princípio da justiça do imposto*, que, numa visão apurada, desenvolve um sistema de pesos e contrapesos na relação entre cidadão e o Estado. “*Os súditos de cada governo devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta*”. No princípio da certeza, recomendar-se-á que o imposto que cada indivíduo *é obrigado a pagar deve ser fixo e não arbitrário*¹⁶. (Grifos da autora da dissertação)

Sem dúvida, a relação entre fisco e contribuinte é uma relação de poder. Mas isso não quer dizer que Estado e contribuintes não possuam obrigações mútuas. O Estado também tem o dever de cumprir obrigações e, por isso, não há em que se falar em supremacia do Estado sobre os cidadãos.

Desde a implantação do sistema de arrecadação pelos povos primitivos até a organização do Estado, ou ainda, da concretização do Estado Constitucional (*ex legis*),

¹⁵ Conforme FONROUGE, Carlos M. Giuliani. *Derecho financiero*. Buenos Aires: Depalma, 1976. v. 1 p. 258.

¹⁶ SMITH, Adam. *A riqueza das nações: investigação sobre a sua natureza e suas causas*. São Paulo: Abril Cultural, 1983. v. 2. p. 247-49.

qualquer que seja a forma de pagamento do tributo, o poder constitui a força determinante de seu nascimento e concretude. Historicamente, a evolução dos tributos foi dividida em três fases¹⁷. A primeira fase é aquela segundo a qual os tributos advêm da imposição do poder pelo Estado, em que os povos não têm direitos políticos – é chamada de fase de injunção. A segunda fase, denominada contratual, surgiu nos tempos medievais. Nela, as finanças do Estado se confundem com as finanças da Corte. Já na terceira fase, a da aprovação constitucional, dentre as formas constitucionais existentes, tem-se como característica o livre reconhecimento da necessidade de os povos contribuírem para as despesas do Estado. Há o reconhecimento de uma obrigação de direito público para com o Estado. É preciso ressaltar que essas fases não são estáticas em cada período. Houve ainda contrato na primeira fase, como também injunção do poder na segunda. Assim, a evolução da relação entre o Estado e Contribuinte, até se chegar ao modelo da obrigação *ex legis* do Estado Constitucional, no dizer de Alberto Deodato, “...qualquer que seja a forma de pagamento do tributo, o Poder é que o impõe¹⁸”.

Desse modo, não há dúvida de que a relação do Estado entre Estado e Contribuinte é uma relação de imposição. Contudo, em face do Estado de Direito, o poder do Estado não é mais um poder do soberano, mas, sim, circunscrito aos limites da lei. O Estado vai até onde a lei o permite. Sainz Bujanda assinala que a íntegra aplicação da lei tributária não se alcança de modo algum se a administração encarregada da função pública de obtenção da receita não ajusta também sua conduta aos comandos normativos¹⁹. A

¹⁷ Conforme DEODATO, Alberto. *Manual de ciências das finanças*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 1981. p. 59-60.

¹⁸ DEODATO, Op. cit. p. 60.

¹⁹ Conforme BUJANDA, Fernando Sainz de. *Notas de derecho financiero*. Madrid: Facultad de Derecho de Madrid, 1968-1972. 1.624p.

administração tributária, da mesma maneira que o contribuinte, deve estar adstrita ao mandamento normativo, de modo que esse não imponha mandamentos tendenciosos, sobrepondo sua potestade (o domínio da lei) ao cidadão, que, não raras vezes, se encontra numa situação de impotência diante de toda essa potestade.

O Estado não pode ultrapassar os limites legais, sob pena de arbitrariedade. Aí é que o princípio da igualdade entra em cena, pois, sob o argumento de que a relação do Estado é uma relação de poder, e, diante de sua supremacia, não se pode admitir que numa relação processual, ainda que subjetivamente, o Estado seja considerado absoluto em suas razões.

1.2 Princípio da igualdade e a relação jurídica tributária

Os cidadãos, ao darem legitimidade ao Estado, dotam-no de supremacia para gerir as questões e os bens comuns. Contudo, a idéia de que, nas relações jurídicas, Estado e cidadãos não são iguais, mostra-se ultrapassada – pelo menos nos Estados em que se afirmaram os padrões de constitucionalismos ideários das Revoluções Francesa e Norte-americana.

Na obra *República e Constituição*, Geraldo Ataliba assinala que República “...é a idéia fundamental que anima o espírito político da nação. (...) É o regime político em que todos os exercentes de funções políticas (executivas e legislativas) representam o povo e decidem em seu nome, fazendo-o com responsabilidade, eletividade e mediante mandatos renováveis periodicamente²⁰.” O ideário constitucional de que “todo o poder emana do

²⁰ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. p. ix.

povo e em seu nome deve ser exercido” é a mola sustentadora de todo o nosso ordenamento. O povo se organiza em forma de representação para expressar a sua vontade, erigindo a busca do bem comum.

Através da Constituição, busca-se controlar o poder outorgado aos representantes, garantir a boa gestão dos interesses públicos, bem como evitar as arbitrariedades dos representantes. A eficácia do regime republicano está nas normas e princípios que os representantes eleitos estão obrigados a observar. “É traição ao povo, e pois, negação da democracia, consagrar apenas retoricamente os princípios popularmente fixados e, ulteriormente, estabelecer regras que os esvaziem, maculem ou contravenham”²¹. Nesse sentido, Tércio Ferraz Júnior ressalta que “uma Constituição não é apenas o seu texto, mas é principalmente uma prática²²”. Não é suficiente uma Constituição erigida de preceitos normativos perfeitos, mas que não se reveste de efetividade. Uma Constituição deve ser imbuída de valores que atendam aos anseios sociais e se coadune com a realidade socioeconômica do país. Desse modo, pode-se dizer que uma lei maior designada de Constituição não indica propriamente que se está diante de um Estado Constitucional. Ataliba, ao citar Giorgio Balladore Pallieri²³, ressalta que, “para que se repute um Estado como de Direito, é preciso que nele se reúna a característica de subordinação à lei, a da submissão à jurisdição”.

²¹ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. p. x-xi.

²² FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Conceito de sistema no direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976. Apud. ATALIBA, Op. cit. p. xi.

²³ PALLIERI, Giorgio Balladore. *Diritto costituzionale*. 3. ed. Milão: Giuffré, p. 80 e ss. Apud. ATALIBA, Op. cit. p. 94.

Assim, na conclusão de Giorgio, “só é possível reconhecer o Estado de Direito em que a) O Estado se submeta à jurisdição; b) a jurisdição deva aplicar a lei preexistente; c) a jurisdição seja exercida por uma magistratura imparcial (obviamente independente) cercada de todas as garantias; d) o Estado a ele se submeta como qualquer *pars*, chamada a juízo em igualdade de condições com a outra *pars*”²⁴.

Hoje, a maioria dos Estados exerce o poder segundo o Direito Constitucional, mas vê-se que muitos Estados, nos tempos atuais, valem-se ainda do poder para submeter os indivíduos a ditames em que são vistos como meros súditos.

O Estado de Direito requer uma Constituição que respeite os direitos fundamentais dos indivíduos, como também que o estado democrático não vista a roupagem das ações antidemocráticas momentâneas, como vem acontecendo em todo o mundo.

Agustin Gordillo²⁵, ao abordar as teorias Estadistas do Direito Público, faz severas críticas ao comportamento estatal frente ao cidadão:

“Nesse aspecto pode encontrar-se amiúde - em livros, decisões, acórdãos - variados reflexos de uma certa insensibilidade humana e uma certa insensibilidade em relação à justiça. Quando quem analisa a controvérsia concreta entre o indivíduo e o Estado se deixa levar pela comodidade da solução negativa para o primeiro; quando na dúvida condena, resolvendo contra o particular ou administrado; quando na dificuldade de problema jurídico se abstém de abordá-lo e o resolve, favoravelmente, ao Poder Público, certo de que essa simples circunstância lhe dá alguma cor de legalidade; quando cria, propaga e desenvolve supostas ‘teorias’ que sem fundamento nem análise dão estes e aqueles poderes ao Estado; quando desconfia, evita e nega os argumentos que em certo caso parecem reconhecer um âmbito de liberdade. Quando, como os débeis, se inclinam para o sol dos poderosos - no caso o Estado - então, está sendo destruída uma das mais belas e essenciais tarefas do Direito Público: a proteção da liberdade humana.”

²⁴ PALLIERI, Giorgio Balladore. *Diritto costituzionale*. 3. ed. Milão: Giuffrè, p. 80 e ss. Apud. ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. p. 94.

²⁵ GORDILLO, Agustin. *Principios gerais de direito público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977. p. 50.

Gordillo acentua ainda que:

“Mais lamentável ainda é que essas atitudes não costumam ser defendidas; ninguém diz abertamente que o Estado é tudo e o indivíduo nada. Ninguém pensa assim, seriamente; ...”

A relação entre Estado e cidadão deve estar além de interesses momentâneos de quem detém o poder em nome do povo. Daí a necessidade de os princípios maiores que regulam o comportamento social serem observados, principalmente pelo Estado. O sistema jurídico guarda sua razão de ser nas boas relações entre cidadãos, no respeito mútuo para erigir a paz social, pois, como bem acentua Lorival Vilanova²⁶,

“o sistema jurídico – ao contrário de ser caótico e desordenado – tem profunda harmonia interna. Esta se estabelece mediante uma hierarquia segundo a qual algumas normas descansam em outras, as quais, por sua vez, repousam em princípios que, de seu lado, se assentam em outros princípios mais importantes. Dessa hierarquia decorre que os princípios maiores fixam as diretrizes gerais do sistema e subordinam os princípios menores.”

Os princípios são o sustentáculo do ordenamento jurídico, as diretrizes, a bússola que aponta a direção e o sentido a ser seguido pelo Estado e pelos cidadãos. Neles devem ser apoiadas todas as normas do ordenamento.

Para Ricardo Lobo Torres²⁷, o direito é um sistema aberto de valores. Citando Heidegger, observa que, a partir de Kant, toda a problemática da razão ética fundamental passou a girar em torno de valores, pois o próprio dever se pôs-se a expressar aquilo que em si mesmo tem valor. E vai mais longe: “a reaproximação entre ética e direito no plano

²⁶ VILANOVA, Lorival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. Revista dos Tribunais: São Paulo, 1996.

²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Liberdade, segurança e justiça no direito tributário*. p. 679-81. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO. I, 1998. Vitória. *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

normativo conduz a que os valores morais e o próprio direito natural se positivem no ordenamento jurídico por intermédio dos princípios constitucionais, das normas legais e da jurisprudência”. Contudo, em seus estudos, Kelsen deixa claro que os valores morais e o direito natural estão à margem do mundo jurídico, pois somente os valores assegurados pela constituição é que fazem parte do ordenamento jurídico. No entanto, há hoje uma tendência à aproximação da ética e direito, o que tem como resultado a valoração dos direitos humanos. Um dos expoentes dessa idéia no Direito Tributário é o professor da Universidade de Colônia Klaus Tipke, que, examinado o ordenamento jurídico sob a óptica da justiça, faz a aproximação entre a ética e a justiça²⁸.

Nessa mesma ordem de idéias, Miguel Reali²⁹ afirma que “o direito se caracteriza antes por estar indistintamente a serviço de todos os valores para que todos os valores concomitante e gradativamente se valham”.

Tendo em vista a sobreposição dos princípios às normas, a violação ao princípio é muito mais contundente do que a violação à norma, pois implica ofensa a todo o sistema de comandos. No dizer de Celso Antônio Bandeira de Melo³⁰, “... é a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio violado, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra”.

²⁸ Conf. TORRES, Ricardo Lobo. *Liberdade, segurança e justiça no direito tributário*. Op. cit, p. 679-81.

²⁹ REALI, Miguel. *O direito como experiência*. São Paulo: Saraiva, 1968. p. 118.

³⁰ MELO, Celso Antônio Bandeira. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. p. 11.

Dentre os princípios constitucionais, destaca-se o princípio da isonomia ou da igualdade diante da lei, como também diante de todas as manifestações de poder. O princípio da isonomia deve-se fazer presente não somente diante de normas jurídicas, mas também de atos concretos. Isso implica que o Legislativo deve editar leis isonômicas e que o Executivo e Judiciário devem aplicá-las igualmente. A doutrina igualitária é tendente a reduzir as desigualdades sociais e naturais. O igualitarismo prega a igualdade de todos em tudo.

Segundo Bobbio³¹, o conceito de igualdade é relativo e não absoluto. Isso partindo do raciocínio de que os homens são entre si tão iguais quanto desiguais e que a máxima preconizada por Aristóteles “a cada um o que é seu” é vazia de conteúdo, devendo ser preenchida com outros critérios.

Assim, o conceito de igualdade é relativo, devendo levar em consideração três variáveis:

1. Os sujeitos entre os quais se trata de repartir os bens e os ônus.
2. Os bens e os ônus a serem repartidos.
3. O critério com base no qual os repartir.

“Nenhum projeto de repartição pode deixar de responder a essas três perguntas: Igualdade sim, mas entre quem, em relação a quê e com base em quais critérios? Na ausência de qualquer critério, que caracteriza o princípio maximamente igualitário, chamado *igualitarista*: ‘A todos a mesma coisa’”³².

³¹ Conf. BOBBIO, Norberto. *Direita e esquerda: razões e significações de uma distinção política*. São Paulo: Universidade Estadual Paulista, 1995. p. 95.

³² BOBBIO, Op. cit. p. 96.

*"Tratar os iguais de modo igual e os desiguais de modo desigual, exige, para não ser uma fórmula vazia, que se responda à seguinte pergunta: Quem são os iguais, quem são os desiguais? A disputa entre igualitários e inigualitários define-se, de uma parte e de outra, na apresentação de argumentos pró e contra para sustentar que certos traços característicos dos indivíduos pertencentes ao universo considerado justificam um tratamento igual."*³³ (Grifos do autor)

A igualdade entre os sujeitos deve levar em consideração as suas peculiaridades. No entanto, deve-se ter em conta quais as discriminações justificáveis para nivelá-las e aplicar o princípio em estudo com segurança, aproximando-se ao máximo da justiça.

Nessa ordem de idéias, claro está que Estado e cidadão não são literalmente iguais: cidadãos têm famílias, sentimentos, desejos; já o Estado é um ente de Direito Público, organizado juridicamente para manter a paz social, dar segurança, como também gerir os interesses da coletividade. Mas essa consideração de maneira alguma pode induzir que numa relação jurídica o Estado tenha maiores privilégios que o cidadão, da mesma forma que o indivíduo não poderia ter tratamento privilegiado em relação ao outro. O fato de representar o povo não o autoriza a manter-se numa situação de privilégio em detrimento dos representados.

Relevante é a observação de Celso Antônio³⁴ ao afirmar que a lei

³³ BOBBIO, Norberto. *Direita e esquerda: razões e significações de uma distinção política*. São Paulo: Universidade Estadual Paulista, 1995. p.107.

³⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. p. 14.

“... sendo igualitária (isonômica) não pode discriminar arbitrariamente, mas suas discriminações têm que observar o requisito constitucional de correlação lógica concreta entre o fator de *discrimen* e diferenciação conseqüente. Só isso autoriza abstrair a inserção das pessoas discriminadas em categorias gerais e impessoais. Sendo abstrata, a lei é necessariamente genérica, cobrindo os gêneros em todas as medidas descritas, sendo genérica, não pode excepcionar salvo presença de fatores objetivos, amparados por preceitos constitucionais inequívocos.”

A igualdade não está circunscrita à relação apenas entre cidadãos. O princípio da igualdade vai mais além. “Igualdade diante do Estado, em todas as suas manifestações”³⁵. Igualdade perante todos os atos estatais, perante a lei e a Constituição.

A adoção das instituições constitucionais teve por principal objetivo a exclusão do arbítrio e o controle do poder.

“Não teria sentido que os cidadãos se reunissem *em república*, erigissem um Estado, outorgassem a si mesmos uma constituição, em termos republicanos, para consagrar instituições que tolerassem ou permitissem, seja de modo direto, seja indireto, a violação da igualdade fundamental, que foi o próprio postulado básico, condicional da ereção do regime”.³⁶ E segue em seu raciocínio: “A *res pública* é de todos e para todos. Os poderes que de todos recebem, devem traduzir-se em benefícios e encargos iguais para todos os cidadãos”.

Para que se persigam os valores de igualdade tem-se em conta o princípio da legalidade que vai assegurar a isonomia entre Estado e cidadãos. O segundo passo é a independência e imparcialidade do Judiciário que, diante do caso concreto, decidirá sem nenhuma tendência ideológica de predileção.

³⁵ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. p. 133.

³⁶ ATALIBA, Geraldo. *Op. cit.* p. 113-4.

Os tempos modernos abarcam normas determinantes a delimitar as pretensões do Estado, dentro da perspectiva de que o mesmo não é absoluto. Assim como nos regimes de absolutismo, a atividade financeira do poder público está desvinculada de qualquer sistema de direitos e garantias individuais, no Estado de Direito, ao invés, incide sobre aquela atividade um complexo de normas jurídicas determinantes dos limites da atuação Estatal³⁷.

As manifestações sociais ocorridas na história da humanidade, especialmente na Revolução Francesa e na Norte-americana, tiveram como objetivo a busca da igualdade diante do Estado; o cidadão toma consciência de que o Estado não é um ser inatingível, onipotente em suas manifestações, mas, sim, que Estado e cidadão devem estabelecer relações mútuas em busca do bem comum.

No período monárquico, a justiça era centralizada, sendo que o soberano decidia por si as contendas entre as partes. Mais adiante, teve-se a justiça delegada em que o soberano outorgava decisões a um conselho, cujas manifestações estavam vinculadas a posições e pareceres do soberano, sem nenhuma verdadeira independência.

Assinala Gordillo³⁸ que “a história registra primeiro o despotismo estatal sobre os indivíduos; a seguir e como reação, a acerbação do indivíduo frente à sociedade; por fim e como ideal, o equilíbrio racional dos dois elementos essenciais do mundo livre contemporâneo: indivíduo e sociedade, indivíduo e Estado”.

³⁷ Nesse sentido Dória, Hélio Ivo. *Direito processual tributário*. São Paulo: José Bushatsky, 1963. p. 23-4.

³⁸ GORDILLO, Agostin. *Princípios gerais de direito público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977. p. 49.

O princípio da igualdade decorre, portanto, da forma republicana de governo, na qual a igualdade formal constitui a célula *mater*. O professor Roque Carrazza³⁹ ensina que “... nos dias atuais que ora correm, os tributos, no Brasil, devem ser instituídos e arrecadados sem ferir a harmonia entre o direito do Estado e o direito de cada um do povo. Não é porque o Estado, para sobreviver, precisa de meios pecuniários que os contribuintes podem ter seus direitos atropelados”. Obviamente, o Estado não pode ter prejuízo da arrecadação em face do não pagamento do tributo, como também não pode valer-se de seu poder para impor excessos e atos arbitrários. Todos devem contribuir – na medida de sua capacidade - para a manutenção, como também para o melhor gerenciamento dos bens públicos.

A administração pública, no intuito de cumprir sua função social, necessita captar recursos de seus governados. Existe uma relação de troca entre ambos e essa é a razão de existir do próprio Estado.

Hélio Ivo Dória, citando Manna, assevera que “o Estado só começará propriamente a sua ação, empregando força e os instrumentos obtidos para dar vida a todos os diversos fins sociais expressos na legislação – quando obtêm os meios indispensáveis àquela ação”⁴⁰.

O que se questiona neste trabalho, no entanto, é a igualdade/desigualdade nas relações entre cidadãos e Estado, no sentido em que este se dota sempre de razão em suas pretensões, regra geral, em detrimento dos contribuintes. A relação entre contribuinte e Estado deve ter tratamento similar à relação entre contribuintes que se encontrem numa

³⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 50-1.

⁴⁰ DÓRIA, Hélio Ivo. *Direito Processual Tributário*. São Paulo: José Bushatsky, 1963. p. 23.

mesma situação. A lei que trata de uma imposição tributária deve ser dirigida e aplicada a todos os contribuintes que se encontrem numa mesma situação, da mesma maneira e com a mesma intensidade. Assim, todos devem ter o mesmo tratamento tributário. A relação entre contribuinte e Estado deve aproximar-se ao máximo dessa premissa.

Não se pode olvidar que justiça e igualdade têm entre si uma íntima relação, já que o princípio da igualdade se desenvolve a partir da idéia de justiça. De nada valeria o princípio da legalidade se não fosse revestida de igualdade.

Ressalta com propriedade José Souto Maior Borges que “a relação entre isonomia e legalidade pode ser descrita como uma relação de conversa: nenhuma isonomia sem legalidade; nenhuma legalidade sem isonomia. Pode-se enunciar por esta via um só princípio, um só direito –garantia, a legalidade isonômica: ninguém deve fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei isonômica”⁴¹

“Já se vê, pois, que a virtude está no meio. E a virtude na relação tributária identifica-se com igualdade de tratamento, o justo equilíbrio, a ponderação equilibrada entre fisco e contribuinte no plano normativo.”⁴²

“O Estado de Direito confere aos indivíduos a titularidade de direitos públicos subjetivos e, portanto, de disposições jurídicas ativas que podem ocupar nos eventuais confrontos que venham a ter com a autoridade pública e mesmo com particulares”⁴³.

⁴¹ BORGES, José Souto Maior. Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *RDT*. n. 63. p. 208.

⁴² BORGES, José Souto Maior. *Contraditório e processo judicial tributário*. p. 561. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO. I, 1998. Vitória. *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

⁴³ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

A existência de direitos subjetivos dos cidadãos, oponíveis ao Estado, constitui uma grande evolução. No entanto, o que macula o direito e a liberdade do cidadão é a idéia de que o Estado, com sua onipotência, sempre tem razão. Não raras vezes, mesmo o Estado carente de razões que justifiquem o provimento da demanda, acaba tendo êxito nesta, sob a justificativa de que, se o contrário se desse, o erário público teria prejuízos irreparáveis que seriam repassados aos cidadãos em geral.

Dessa forma, não há justificativa para a permanência da ideologia de que nos feitos envolvendo o contribuinte e o Estado, este merece maior atenção nos seus argumentos do que aquele. Estado e contribuintes são deveras iguais; não há supremacia de um sobre o outro, pelo menos no Estado Democrático de Direito.

O Estado não pode ser considerado infalível, e as decisões dos feitos - seja na seara jurisdicional ou administrativa - deve ter seus julgamentos norteados pelos desígnios de imparcialidade do órgão julgador e da isonomia de tratamento entre as partes.

A relação jurídica tributária, em todos os âmbitos, há de perseguir o respeito ao contribuinte. A máxima do Estado de Direito é que todos devem sujeitar-se ao ordenamento jurídico, inclusive o próprio Estado. Este está vinculado ao mundo jurídico, e quaisquer que sejam as ações tomadas por um qualquer de seus órgãos serão baseadas em ditames legais determinados pelos cidadãos que o compõem. No Estado de Direito, tanto os governantes quanto governados estão sujeitos à lei.

Na seara tributária, a Constituição determinou vários mandamentos - verdadeiros direitos fundamentais - que a União, Estados, Município e Distrito Federal devem respeitar, a fim de garantir a liberdade e igualdade dos cidadãos. O que é necessário ressaltar é que no Estado de Direito não basta que o Estado e os cidadãos se sujeitem ao mandamento legal. E, sim, que se sujeitem às leis justas, de conteúdo alicerçado no princípio

da igualdade, que exteriorizem direitos e obrigações justos, determinadas por um poder competente e julgados de acordo com o princípio da imparcialidade.

1.3 Princípio da legalidade e a relação jurídica tributária

O princípio da legalidade é um dos princípios fundamentais do Estado de Direito.

Segundo Gordillo⁴⁴, o direito público, enquanto conjunto de normas jurídicas positivas que regulam as relações do Estado com particulares, talvez tenha existido desde a formação do próprio Estado. Contudo, é provável que não existisse uma consciência de que se tratava de sujeitos diferenciados⁴⁵. No entanto, o direito público estava limitado a estabelecer poderes absolutos do soberano quanto aos fins que poderia perseguir e os meios empregados. O indivíduo era visto como coisa do Estado e não como sujeito. Essa relação do Estado com os particulares, especialmente em suas últimas manifestações, denominou-se Estado de Polícia. De modo geral, o princípio da legalidade não era observado nas atividades da administração. No entanto, alguns autores afirmam que o princípio da legalidade teve suas bases calcadas nas relações em que o tributo era objeto – antes mesmo das doutrinas político-filosóficas do Estado de Direito⁴⁶.

v.

⁴⁴ Conf. GORDILLO, Agustin. *Princípios gerais de direito público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977. p. 27.

⁴⁵ BODENHEIMER assinala que podem ser encontradas normas próprias do direito administrativo já no próprio direito romano. *Tratado del Derecho*. México, 1964 p.260 e ss. Apud GORDILLO, Agustin. Op. cit. p. 27.

⁴⁶ Conf. XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 6.

“A partir do século XI, tinha-se já definitivamente enraizado nos povos europeus a idéia de que os tributos não poderiam ser cobrados, sem que tivessem sido criados por lei. (...) o Direito Administrativo cingir-se-ia mais tarde em pleno século XIX, a absorver e a conferir âmbito geral a um princípio que já se encontrava solidamente alicerçado no campo do direito dos Impostos”⁴⁷.

Foi no campo da tributação que o Estado de Direito buscou os principais instrumentos de sustentação. A noção de reserva legal e a própria separação de poderes foram conceitos que tiveram ascensão a partir da insatisfação dos indivíduos com o excesso de carga tributária sobre si advindas das arbitrariedades dos administradores públicos (a *Magna Charta Libertatum* em 1215, a Declaração de Independência dos Estados Unidos desencadeada pelo *Stamp Act* e outros). Em nossa história, observa-se que a Constituição Imperial adveio da Proclamação da Independência, quando, em 1824, foi publicada a Carta de Lei mandando observar a Constituição Política do Império. Entretanto, o que desencadeou todo esse processo foi a insatisfação dos súditos diante das arbitrariedades, dentre elas a cobrança do quinto culminando, então, com a Inconfidência Mineira.

A Constituição Imperial de 1824, que adotava a filosofia do liberalismo, continha um capítulo destinado ao tratamento dos direitos e garantias individuais, a partir do Artigo 179. O princípio da legalidade estava previsto no Artigo 179, § 1, o qual estabelecia não ser lícito exigir do cidadão ação ou omissão sem lei que o previsse⁴⁸. Esse dispositivo era o bastante para estabelecer a exigência de não se cobrar o tributo que não

⁴⁷ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 6.

⁴⁸ Art. 179, § 1º determinava que “nenhum cidadão pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei”, determinava ainda, no § 13, que “a lei será igual para todos, quer proteja quer castigue”. ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 55.

fosse instituído em lei, daí se inferir o princípio da estrita legalidade⁴⁹. O mesmo Artigo 179, inciso II, dispunha ainda que uma lei não poderia ser editada sem evidente lastro de utilidade. Foi através da Constituição de 1891, no Artigo 72, § 30, que surgiu a clara proibição de não se exigir tributo sem a sua criação anterior por lei⁵⁰. O que alguns autores consideram uma redundância teve por objetivo dar maior ênfase ao sistema tributário, evitando qualquer dúvida sobre sua aplicabilidade, tendo em vista que é na seara tributária que a tendência ao abuso de poder tem significativo e amplo campo.

O princípio da legalidade no Estado de Direito impõe a idéia de que somente a lei pode impor comportamentos quer sejam negativos ou positivos. O princípio da legalidade tributária é o instrumento substancial da emanção das obrigações entre as partes e, conseqüentemente, de garantia da justiça tributária. O indivíduo do Estado de Polícia passa à condição de cidadão no Estado de Direito e as obrigações são instituídas em virtude de mandamento legal. Nesse aspecto, o Estado e contribuinte são imbuídos de obrigações, devem cumprir ditames e respeitar o âmbito de atuação de cada um. Afirma Alberto Xavier⁵¹ que “o cerne da justiça em matéria de tributos está, pois, em afirmar que a lei fiscal deve tratar os cidadãos de modo ‘igual’ e que a igualdade necessariamente relativa, tem como padrões ou critério a capacidade econômica”.

⁴⁹ Art. 72, § 30 da Constituição de 1891: “nenhum imposto, de qualquer natureza, poderá ser cobrado, senão em virtude de uma lei que o autorize.”

Atualmente previsto na Constituição Federativa do Brasil de 1998, no Artigo 150, Inciso I: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

⁵⁰ Conf. COIMBRA, J. R. Feijó. *A defesa do contribuinte: (na esfera administrativa e na judicial, doutrina, jurisprudência e legislação)* 2. ed. Rio de Janeiro: Destaque, 1999. p. 14-5.

⁵¹ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 10.

Mas não é só isso: a lei deve circunscrever a igualdade envolvendo não somente os indivíduos em relação aos mesmos. A igualdade abarca também o Estado em relação ao indivíduo. E, nesse pé de igualdade, de respeito mútuo, um dos seus compromissos é estabelecer imposições somente em virtude de lei, obedecendo à capacidade econômica de cada indivíduo, como também observando o excesso de imposição tributária direcionada ao cidadão. A concepção do Estado de Direito confere à lei a função de instrumento de justiça, porque põe freios aos excessos dos poderes públicos. Desse modo, o princípio da legalidade tributária é uma das formas de realização da justiça.

O importante é ressaltar que a administração pública deve observar a lei, como também o legislador deve obedecer à Constituição. Assim, o indivíduo será envolvido por uma espécie de proteção contra o arbítrio. A propósito, ensina Gordillo⁵² que “o indivíduo aparece assim protegido contra as agressões dos poderes públicos em duplo aspecto: por um lado, que a administração respeite a lei; e, por outro, que o legislador respeite a Constituição”. (Tradução da autora da dissertação).

É nesse clima de segurança que o fator previsibilidade se insere. O indivíduo deve estar resguardado de surpresas por parte do Estado. Heinz Paulick, citado por Ataliba⁵³, assevera que “a segurança jurídica do direito é instrumentalizada pelos subprincípios da generalidade, tipicidade e legalidade da imposição, sendo certo que o primeiro é colorário da isonomia, já que se traduz no postulado segundo o qual o sacrifício econômico que cada um há de suportar a título de imposto deve ser igualmente gravoso para todos”. Em seu trabalho, Heinz Paulick demonstra que a previsibilidade da ação

⁵² No Original - *El individuo aparece así protegido contra los avances injustos de los poderes públicos en una doble faz: por un lado, que la administración respete a la ley, y por otro, que el legislador respete a la constitución.* GORDILLO, Agustin. *Tratado de derecho administrativo.* Macchi: Buenos Aires. v. 1. p. 21.

⁵³ ATALIBA, Geraldo. *República e constituição.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. p. 144-6.

estatal é consequência do prestígio da segurança jurídica. O tributo, mesmo que criado por lei e emanado da pessoa politicamente competente, não pode alcançar apenas os objetivos do Estado, sem levar em consideração os aspectos sociais e econômicos do contribuinte. Isso quer dizer que o conteúdo da lei deve ser o mais claro possível, deve tomar o cuidado de não impor excessos, como também de não cercear o direito de defesa do cidadão. Assinala ainda Heinz Paulinck⁵⁴ que “todas as autoridades e tribunais estão obrigados a levar em consideração, na interpretação e aplicação das leis tributárias, a influência dos direitos fundamentais”.

O princípio da segurança jurídica comporta dois aspectos: a certeza do Direito e a eliminação da arbitrariedade. Esses dois postulados manifestam-se através do princípio da legalidade. A lei é o veículo gerador da certeza e, ao mesmo passo, manifesta-se como mecanismo de contenção das arbitrariedades dos entes estatais. Assinala Eusébio García⁵⁵ que o princípio da segurança jurídica (no que se refere à certeza) manifesta-se primeiramente através da estabilidade do direito, depois pelo desenvolvimento normativo em obediência à hierarquia das fontes e, por último, através de remédios jurídicos eficazes à disposição do contribuinte.

O princípio da segurança jurídica não entra em confronto com a necessidade de adequação da lei à realidade socioeconômica, como afirmam alguns. Os recursos estatais são utilizados para o desempenho de atividades financeiras, sobretudo os impostos, que têm

⁵⁴ Apud GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1997. p. 64.

⁵⁵ Conf. GARCÍA, Euzebio González. *Relaciones entre los principios de seguridad jurídica y legalidad*. p. 149. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO. I, 1998. Vitória. *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

fundamental importância na regulação da economia nacional e internacional⁵⁶. O Estado comanda a direção da economia e impõe políticas sociais, e isso só reforça a idéia de que o princípio da segurança jurídica é primordial. O contribuinte, de toda sorte, quer seja empresário, importador, consumidor, necessita de uma margem de segurança acerca do que vai ocorrer. Para se programar, necessita de um mínimo de previsibilidade, pois, em um mercado instável, a instabilidade das leis só tenderia ao caos.

É indubitável que o princípio da legalidade, especialmente a tributária, assume importância primordial no estado de segurança jurídica. Junto a esse princípio, estão outros universalmente aceitos, como o devido processo legal, a garantia da intocabilidade do direito adquirido, da coisa julgada e do ato jurídico perfeito, o princípio da ampla defesa, do duplo grau de jurisdição, como também a exclusão de tribunais de exceção ou foros privilegiados. É certo que os princípios jurídicos fundamentais da Constituição se projetam em todos os ramos do ordenamento, mas no direito tributário, ao lado do direito penal, assumem primordial importância. O cerne do Estado Constitucional consiste na delimitação da esfera jurídica dos particulares diante do poder, tutelando, via de regra, a sua liberdade e sua propriedade.

O princípio da legalidade expressa na Constituição Espanhola de 1978 também está intimamente atrelado ao princípio da segurança jurídica, na qual, em seu Artigo 9, Item 3 tem-se: “A constituição garante o princípio da legalidade, a hierarquia normativa, a publicidade das normas, a irretroatividade das disposições sancionadoras não favoráveis ou

⁵⁶ Ressalta com propriedade Clémerson Merlin Clève que “o Estado, hoje, não apenas arbitra os conflitos de interesse que porventura se manifestam no seio da sociedade. Mais do que isso, o Estado dirige a sociedade. Comanda a direção da economia e impõe políticas sociais que acabam por conformar a vida de relação. Neste passo, as leis nem sempre podem ser permanentes. Devem atender às características, sempre mutáveis, da sociedade técnica. In: *Atividade legislativa do poder executivo no estado contemporâneo e na Constituição de 1988*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993. p. 53.

restritivas de direitos individuais, a segurança jurídica, a responsabilidade e a interdição da arbitrariedade dos poderes públicos⁵⁷.” (Tradução da autora da dissertação)

Do mesmo modo, a recente lei de “Derechos y Garantias de los Contribuyentes” (Lei 1/98 de 26 de fevereiro de 1998) estabelece uma relação de aproximação entre fisco e contribuinte buscando o seu equilíbrio e contém os seguintes dizeres na exposição de motivos:

“A aprovação de uma lei que contenha os direitos e garantias dos contribuintes, amplamente demandada por todos os setores sociais, constitui um ato de inegável transcendência no processo de reforço do princípio da segurança jurídica característica das sociedades democráticas mais avançadas. Permite, ainda, aprofundar na idéia de equilíbrio das situações jurídicas da Administração Tributária e dos Contribuintes, com a finalidade de favorecer um melhor cumprimento voluntário das obrigações destes.”⁵⁸ (Tradução da autora da dissertação)

Reforça Gordillo⁵⁹ que “a Constituição supõe-se feita para o povo e emana do povo soberano não para refrear a si mesmo, nem para impor limites ao seu próprio poder

⁵⁷ No original - *La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.* Apud. CASÁS, José Osvaldo. *Seguridad jurídica, legalidad y legitimidad en la imposición tributaria.* p. 333. In CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO. I, 1998. Vitória. *Justiça Tributária.* São Paulo: Max Limonad, 1998.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 prevê no art. 5: Todos são iguais perante a lei sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País, a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: .. II – *ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.* Grifo da autora da dissertação.

⁵⁸ No original - *La aprobación de una Ley que contenga los derechos y garantías de los contribuyentes, ampliamente demandado por todos los sectores sociales, constituye un hito de innegable transcendencia en el proceso de reforzamiento del principio de seguridad jurídica característico de las sociedades democráticas más avanzadas. Permite, además, profundizar en la idea de equilibrio de las situaciones jurídicas de la Administración tributaria y de los contribuyentes, con la finalidad de favorecer un mejor cumplimiento de las obligaciones de éstos.* CASÁS, Op. cit. p 336.

⁵⁹ GORDILLO, Agustín. *Tratado de derecho administrativo.* Macchi: Buenos Aires. v. 1. p. 21.

soberano, mas para enfrentar e limitar a ação de seus delegatários, que são os três poderes que integram o governo”.

A contenção da arbitrariedade e proteção ao indivíduo encontra suporte primeiramente na esfera de criação e depois da aplicação da lei. No dizer de Eduardo Enterría⁶⁰, “o Estado de Direito será, assim, ‘o império da lei’, ‘a convivência dentro da lei’, mas não quaisquer leis ou normas, mas precisamente as leis que por sua vez produzam ‘dentro da Constituição’ pela ‘vontade popular’ e com garantia plena dos ‘direitos humanos’ ou ‘fundamentais’ ”. A correta observância do processo legislativo na criação da lei implica – principalmente na seara tributária – evitar o uso indiscriminado, e muitas vezes inconstitucional, de medidas provisórias. Nesse aspecto, ressalta-se a Medida Provisória n. 1.621-30 de 12/12/97, inúmeras vezes reeditada, que, *com força de lei* e sob o argumento *de relevância e urgência*, instituiu a obrigatoriedade de depósito compulsório como requisito de recurso no âmbito administrativo.

Observa-se então que, além cercear o direito de defesa do contribuinte violando o *due process of law*, a matéria disciplinada pela Medida Provisória em questão deveria ser introduzida no ordenamento jurídico através de lei complementar, tendo em vista tratar-se de normas gerais sobre crédito tributário⁶¹. Há uma forte tendência mundial em banir a

⁶⁰ ENTERRIA, Eduardo Garcia. O princípio da legalidade na Constituição Espanhola. *RDP*. São Paulo, n. 86. p. 5.

⁶¹ Medida Provisória n. 1.621-30 de 12/12/97 Art. 33, § 2º, dispõe que: “Em qualquer caso, o recurso voluntário somente terá seguimento se o recorrente o instruir com prova do depósito de valor correspondente a, no mínimo, trinta por cento da exigência fiscal definida na decisão”, Apud. MINATEL, José Antônio. *O depósito compulsório como requisito para recurso administrativo e o prazo para pleitear judicialmente desconstituição de exigência fiscal definitiva pela primeira instância administrativa* p.109. In *Processo Administrativo fiscal*. v. 3. São Paulo: Dialética, 1998. Com efeito, dispõe o Artigo 146 da Constituição que cabe à lei complementar: ‘III- Estabelecer normas gerais em matéria de tributação, especialmente sobre: b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários’. (Grifo nosso) Esta também é a opinião de Hugo de Brito Machado (MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador) *Processo administrativo tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária,1999.

cláusula *solve et repet* dos ordenamentos jurídicos, especialmente porque essa cláusula, além de manter o fisco em posição bastante confortável, coloca os contribuintes em condição de desigualdade, privilegiando aqueles que têm condições de efetuar a antecipação. Não resta dúvida de que a cláusula em questão constitui um enorme obstáculo ao acesso à justiça, tão debatida nos dias atuais.

Por outro lado, - no que se refere à aplicação da lei - deve-se abolir, de todas as formas, a vinculação do contribuinte a instruções normativas e circulares que não contenham apenas interpretações de preceitos, mas autênticas disposições regulamentares. Outras vezes, o próprio Judiciário, abarrotado de processos, tenta vincular o conhecimento da demanda ao esgotamento da esfera administrativa.

“Daí o especial significado que assume o princípio da legalidade como expressão primeira da representatividade. (...) Toda ação estatal subordina-se à lei e dela depende. Esta contém as decisões inaugurais, inovadoras e básicas do Estado. As demais ações do Estado são pela lei balizadas, demarcadas, contidas, informadas, pautadas e limitadas. Nenhuma (ação estatal) pode contrariar a lei”⁶².

O princípio da legalidade, ao lado de outros, também garantidores da segurança jurídica, deve estar inserido na lei maior de ordenamento jurídico – a Constituição – e que todas as leis infraconstitucionais estejam em estrita observância do mandamento constitucional. A função legislativa deve exercer-se dentro dos limites estabelecidos pelas normas constitucionais e com sujeição aos princípios estabelecidos na mesma. Além do mais, o princípio da legalidade deve ser observado em todos os âmbitos administrativos,

p.142), Aroldo Gomes de Mattos (Depósito Compulsório como pressuposto de admissibilidade de recurso administrativo. *Revista Dialética de Direito Tributário* São Paulo: n. 32, p. 8).

⁶² ATALIBA, Geraldo. *República e constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. p. 154.

como também aplicado e fiscalizado pelo Poder Judiciário. Cabe ressaltar a XVI Jornada de Direito Tributário (Peru, 1993) ao abordar o tema I: *O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo*. Item 8: *O princípio da segurança jurídica requer a estrita observância do princípio da legalidade. Em caso que a Constituição autorize a delegação de faculdade legislativa, a lei deve respeitar as condições estabelecidas pela Constituição e fixar com precisão os parâmetros aos quais deve reduzir o poder Executivo no exercício de tais faculdades.*⁶³ (Tradução da autora da dissertação)

Observa-se, infelizmente, que em repúblicas que adotam o modelo de Estado de Direito ainda se vêem laivos de ações antidemocráticas. O poder contrário aos ideais democráticos, ainda resquícios da Antigüidade, está sendo novamente questionado em todo o mundo. Assinala Lapatza⁶⁴ que esta “situação vem marcada a cada dia pela complexidade, pela confusão, pela obscuridade das normas que regem os tributos, e ao seu

⁶³ No original - *La seguridad jurídica requiere el mantenimiento estricto del principio de legalidad. En caso de que la Constitución autorice la delegación de facultades legislativas, la ley debe respetar las condiciones establecidas por la Constitución y fijar con precisión los parámetros a los que debe ceñirse el Poder Ejecutivo en el ejercicio de tales facultades.* CASÁS, José Osvaldo. *Seguridad jurídica, legalidad y legitimidad en la imposición tributaria*. p. 364. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO. I, 1998. Vitória. *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

Lapatza é veemente ao afirmar que, na relação entre administração e administrado, este encontra-se sempre em condições de desigualdade pois, “*las cartas (...) han sido marcadas ya por el legislador, siempre a favor de la administración*”. Acentua que muitas normas tributárias são produzidas com fundamento em conceitos extraídos das Ciências Econômicas ou Contábeis e oferecidas aos juízes como algo exótico, totalmente estranho ao mundo do Direito. Isto se traduz em duas conseqüências: a) os juízes acabam por ver-se exageradamente influenciados pelos pareceres dos técnicos de arrecadação; b) a matéria tributária, por parecer estranha ao Direito, passa a ser pouco atrativa como campo de especialização para os magistrados. LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Poder Tributário y tutela judicial efectiva*. Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba I – Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 89. Apud MARINS, James. *As microreformas do processo tributário, o arrolamento administrativo e a medida cautelar fiscal*. in: Processo administrativo fiscal. Coordenação: Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1998. v. 3. p. 93-104.

⁶⁴ No Original - *Una situación que viene marcada por la complejidad, por la confusión, por la oscuridad de las normas que rigen los tributos; y, al socaire de ellas, por una libertad, una discrecionalidad en la acción administrativa incompatible con la organización jurídica de una democracia.* LAPATZA, José Juan Ferreiro. *El estatuo del contribuyente y las facultades normativas de la administración: (derecho tributário y ordem democrático)*. p. 313. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO. I, 1998. Vitória. *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

abrigo, por uma discricionariedade na ação administrativa incompatível com a organização jurídica de uma democracia”. Acrescenta, ainda, que “Esta situação propiciada por algumas normas jurídicas mal feitas, tipificam as relações que unem a Administração e contribuintes não como relações entre iguais submetidas por igual à Lei e ao Direito; mas como ‘relações de poder’...”⁶⁵ (Tradução da autora da dissertação).

A lei não pode conceder privilégios aos entes de Direito público sem levar em conta o sacrifício dos indivíduos. Sob o argumento de que o Estado precisa abastecer-se, chega-se a impor comportamentos legais, que não condizem com o respeito ao cidadão digno do Estado de Direito. Em nome do desenvolvimento e da necessidade de manutenção do Estado, têm-se visto inúmeras arbitrariedades por partes dos entes públicos, muitas delas em observância ao princípio da legalidade, e advindas de poder competente.

Assinala-se como fato desencadeador da insegurança jurídica o excesso de leis reguladoras da matéria tributária. De um lado, leva o cidadão ao descrédito da estabilidade das instituições jurídicas. Por outro, o excesso de normatização pode ter como consequência o desconhecimento das mesmas por parte dos cidadãos, que, diante de tais mudanças, não percebem sua prática no cotidiano. Isto partindo do pressuposto da realidade social do Brasil, em que os índices de analfabetismo são alarmantes e o conteúdo normativo está adstrito a uma classe intelectualmente privilegiada; além do mais, a rapidez com que as normas são editadas afeta o princípio da confiança defendido por Heinz Paulick e Hensel

⁶⁵ No Original - ... *esta situación propiciada por unas normas jurídicas mal hechas, tipifican a las relaciones que une a Administración y contribuyentes no como relaciones entre iguales sometidas por igual a la Ley y al Derecho; sino como ‘relaciones de poder’...* . LAPATZA, José Juan Ferreiro. *El estatuo del contribuyente y las facultades normativas de la administración: (derecho tributario y ordem democrático)*. p. 313. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO. I, 1998. Vitória. *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

Kruse. Segundo esses autores, a previsibilidade da ação total é consequência do prestígio da segurança jurídica.

Oportuna é a ponderação de Osvaldo Casás, para quem “o excesso de normas, e particularmente de regulamentos, conduz a uma inflação jurídica, que, como a da moeda, produz sua desvalorização...”⁶⁶ Não resta dúvida de que as normas jurídicas devem gozar de certa estabilidade. É certo que o Estado necessita reestruturar-se frente às mudanças econômicas, políticas e sociais. Todavia, para que a sociedade se reestruture, há necessidade de previsibilidade para fins de planejamento. Por outro lado, a instabilidade desencadeia insegurança, a mudança constante e desprogramada gera descrédito das instituições democráticas e desordem da sociedade.

O princípio da legalidade requer, ainda, que as leis sejam claras e precisas. A clareza do conteúdo normativo, como também de seu alcance, deve ser compreendida pela maioria das pessoas. Casás⁶⁷, citando Victor Hugo, salienta que “tal excesso de direito é paradoxalmente uma fonte de insegurança jurídica e: ‘o direito já não aparece como uma proteção, mas como uma ameaça’, sobretudo, porque ‘nada é mais contrário ao princípio da igualdade entre os cidadãos que a proliferação de um direito tão complexo que somente é acessível a um punhado de especialistas’”(Tradução da autora da dissertação). Fritz

⁶⁶ No Original - *El exceso de norma, y particularmente de reglamentos, conduce a una inflación jurídica, que, como la de la moneda, produce su desvalorización...* CASÁS. José Osvaldo. *Seguridad jurídica, legalidad y legitimidad en la imposición tributaria*. p. 355. In CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO. I, 1998. Vitória. *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

⁶⁷ No Original - *Tal exceso de derecho es paradójicamente, una fuente de inseguridad jurídica y: ‘el derecho ya no aparece como una protección, sino como una amenaza’ sobre todo, porque ‘nada é mais contrario al principio de igualdad entre los ciudadanos que la proliferación de un derecho tan complejo que sólo resulta accesible a un puñado de especialistas’*. CASÁS. Op. cit. p. 355.

Neumark⁶⁸ chama essa necessidade de clareza das normas de ‘princípio da transparência’. As leis tributárias, incluindo os regulamentos, circulares, portarias... devem estruturar-se de maneira sistemática, com conteúdos claros e precisos, excluindo qualquer dúvida acerca dos direitos e deveres dos contribuintes, favorecendo a correta atuação da administração tributária. A má técnica legislativa é responsável pela utilização de conceitos imprecisos. Essa vagueza de conceitos, presente no Direito, dá margem a interpretações tendenciosas. Por outro lado, devem-se evitar presunções nos textos legais. Se, em todo caso, elas forem imprescindíveis, a técnica legislativa deverá primar-se pelas presunções de que as provas em contrário sejam admissíveis.

A irretroatividade da lei é outro aspecto da segurança jurídica no âmbito do princípio da legalidade, tendo em vista que resulta indispensável para evitar a incerteza dos contribuintes. O contribuinte não pode ficar adstrito a modificações que lhe possam piorar a situação em que se encontra. Nesse patamar, chama-se a atenção para a retroatividade benigna, que, ao contrário de gerar insegurança das instituições democráticas, demonstra a retitude do Estado ao fazer correções de situações desfavoráveis aos contribuintes.

Outro fator de insegurança jurídica é a previsão legislativa que submete os indivíduos a fato gerador futuro como prevê a Emenda a Constitucional n. 3/93, que alterou o Artigo 150, § 7º da Constituição brasileira de 1988: *a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de impostos ou contribuição, cujo fato gerador deve ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e*

⁶⁸ Apud. CASÁS, José Osvaldo. *Seguridad jurídica, legalidad y legitimidad en la imposición tributaria*. p. 377. In CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO. I, 1998. Vitória. *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

*preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido*⁶⁹.

Essa imposição normativa constitui flagrante desrespeito ao cidadão, que se vê compelido de todas as formas a *dar dinheiro ao Estado*, ainda que seja através da previsão de uma situação que não sabe sequer se vai ocorrer.

A segurança jurídica requer, ainda, que a norma interpretativa volte seus efeitos à entrada em vigor da norma a ser interpretada. No entanto, a norma inovadora que vem sob a roupagem de norma aclaratória, para fins de retroatividade, constitui também flagrante desrespeito às instituições jurídicas. Naqueles impostos em que a disposição interpretativa se exceda em sua função, modificando a norma interpretada, tem-se, aí, uma violação ao princípio da legalidade. Tratando de lei formal, será assegurada a possibilidade de que os órgãos jurisdicionais se pronunciem sobre se a norma é autenticamente interpretativa ou se é também inovadora. Nessa mesma ordem de idéias, se a norma interpretativa tiver nível de disposição administrativa, poderá ser diretamente impugnada pelos interessados, por violar o princípio da legalidade.

Nesse aspecto, recorre-se à XVIII Jornada Latinoamericana de Direito Tributário, realizada no Uruguai, em 1996, que, ao tratar do tema II 'Faculdades da Administração em matéria tributária', recomendou que:

"1. Reconhece-se que a Administração tributária deve gozar de suficientes faculdades de controle, verificação e fiscalização das atividades dos administrados, com os fins de poder determinar adequadamente a existência ou não de obrigações tributárias, sem que tais faculdades possam violar os direitos fundamentais das pessoas."

"A lei deve regular em forma detalhada e precisa as faculdades da administração com o propósito de preservar adequadamente tanto os direitos dos particulares como as necessidades do estado para a devida arrecadação dos tributos..."

⁶⁹ BRASIL. Constituição de 1988. *Constituição da República Federativa do Brasil*: 1998. 11. ed. Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 1999. 360.

5. O princípio da legalidade impõe que tanto o procedimento administrativo como o ato final de determinada imposição se conduzam dentro das normas estabelecidas em lei, isto é, que a atuação da administração deva ser absolutamente regrada e não discricionária.”⁷⁰
(Tradução da autora da dissertação)

É inegável a importância do princípio da legalidade para as instituições jurídicas. A previsão legal, ao lado do princípio da igualdade, constitui o cerne de todo ordenamento jurídico dos Estados Constitucionais. Partindo desse raciocínio, pode-se concluir que a segurança jurídica requer, primeiramente, que as normas regulem as relações entre indivíduos, bem como entre estes e as instituições jurídico-políticas; em segundo, que haja uma lei maior dotada de força legislativa que sistematize os direitos fundamentais, que oriente o legislador no momento de suas reformas e em todo o processo Legislativo, guiando o intérprete e se sujeitando ao controle da constitucionalidade.

Desse modo, conclui-se que a relação jurídico tributária é uma relação em que Estado e indivíduo têm obrigações mútuas. Pelo princípio republicano, os cidadãos, ao se organizarem em sociedade, outorgam poder ao Estado para administrá-lo, garantindo-lhes segurança e desenvolvimento. Partindo desse princípio, o Estado de Direito ganha forma, prevendo princípios basilares garantidores da segurança dos cidadãos, que infalivelmente deverão ser observados pelas demais normas do ordenamento jurídico. O mais importante é que o cerne dos princípios constitucionais está em resguardar os indivíduos em suas

⁷⁰ No original - ‘1. Reconocer que la Administración Tributaria deve gozar de suficientes facultades de control, verificación y fiscalización de las actividades de los administrados, con el fin de poder determinar adecuadamente la existencia o no de obligaciones tributarias, sin que tales facultades puedan violar los derechos fundamentales de las personas.’

‘La ley debe regular en forma detallada y precisa las facultades de la Administración con el propósito de preservar adecuadamente tanto los derechos de los particulares como las necesidades del Estado para la debida recaudación de los tributos...’

‘5. El principio de legalidad impone que tanto el procedimiento administrativo como el acto final de determinación se conduzcan dentro de las normas que establezca la ley, es decir, que la actuación de la administración debe ser absolutamente reglada y no discrecional’” Apud CASÁS. José Osvaldo. *Seguridad jurídica, legalidad y legitimidad en la imposición tributaria*. p.393-4. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO. I, 1998. Vitória. *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

relações, especialmente com o próprio Estado. Nesse aspecto, o Estado tem deveres em relação aos cidadãos, da mesma forma que os cidadãos têm obrigações perante o Estado.

Em se tratando das relações de tributação, o Estado, ao impor obrigações aos indivíduos com o intuito de garantir a arrecadação do dinheiro público, também deve observar normas para que não seja absoluto em suas razões e não cometa excessos.

Essa regra de contrapesos - nos Estados democráticos - deve garantir a harmonia entre Estado e indivíduos. No entanto, observa-se que essa premissa, especialmente na seara tributária, não se mostra totalmente verdadeira, tendo em vista que o cidadão, não raras vezes, é surpreendido por comportamentos antidemocráticos. O cidadão encontra-se numa situação de subordinação, sempre suportando encargos tributários, e sendo visto em sua pequenez diante da supremacia do Estado.

É certo que as instituições democráticas não estão prontas e acabadas e necessitam de aprimoramento a cada dia.

Assim, requer-se o aprimoramento das instituições democráticas, com a correta aplicação dos princípios constitucionais, especialmente o da legalidade ao lado dos princípios da igualdade, do devido processo legal, do duplo grau de jurisdição e de outros; com um Poder Legislativo que não crie normas tendenciosas e incertas; com um Executivo que administre a relação com o fisco com respeito, sem quaisquer laivos e arbitrariedade; com um Poder Judiciário independente e imparcial, que submeta o Estado numa situação de igualdade com as outras partes.

Não se trata, aqui, do enfraquecimento do poder do Estado, nem da diminuição da eficiência dos controles. O que se busca é o tratamento mais respeitoso ao cidadão, tendo em vista o princípio republicano e os valores democráticos. O indivíduo não

pode ficar adstrito à potestade do Estado, de tal maneira que se chegue a perder a noção de cidadão *versus* súdito dos modelos antidemocráticos de Estado.

É condição do Estado de Direito que o cidadão se sinta seguro contra as arbitrariedades do Estado, através de normas impedoras-punitivas dos agentes públicos de todos os poderes do âmbito estatal. Nesse sentido, o princípio da legalidade encontra-se imprescindível na relação jurídica tributária, pois, assim como o cidadão, o Estado deve observar os preceitos assecuratórios da segurança jurídica.

Observa-se, contudo, que existe uma sutil e severa violação da segurança jurídica em relação ao indivíduo. As normas tuteladoras não são suficientes para evitar os excessos dos agentes do Estado. As leis tendem cada vez mais a estabelecer imposições tributárias, com o intuito de aumentar a arrecadação, sem levar em conta a capacidade contributiva do indivíduo, ao passo em que o fisco revela-se incapaz de conter a sonegação, como também de administrar os recursos públicos. Visivelmente, o excesso tributário chega a *quebrar* empresas, especialmente as de pequeno porte. As leis são obscuras e dão margem a interpretações tendenciosas por parte da fazenda pública; Medidas Provisórias, inúmeras vezes reeditadas, sem os requisitos de relevância e urgência ou que invadem a seara da lei complementar, levam as instituições democráticas à instabilidade e ao descrédito, especialmente na lei maior; vê-se, ainda, um Judiciário político ferindo o princípio da imparcialidade.

Já no campo ideológico, observa-se que o não provimento das pretensões do Estado está intimamente vinculado à idéia de empobrecimento de recursos e de enfraquecimento institucional. Sob essa visão, chega-se até a argumentar que, se for dado provimento aos recursos do contribuinte, os demais contribuintes terão que arcar com o ônus, maculando infalivelmente o seu direito de defesa.

O Estado, não raras vezes, é absoluto em suas razões e o contribuinte é visto como sonegador e suas pretensões são prejudgadas como protelatórias. Existe, nesse campo, uma espécie de estigmatização do indivíduo. Tal posicionamento ultrapassa a seara judiciária, encontrando-se inserido no senso comum. O Estado é o todo poderoso, considerado infalível em suas razões. Suas leis são sempre justificáveis; ao passo que o indivíduo fica reduzido a sua pequenez diante de tanta potestade.

Depois de abordar a relação jurídica tributária como uma relação de obrigações mútuas, enfocando o princípio da legalidade e da isonomia, faz-se necessária uma abordagem acerca do processo administrativo tributário no que se refere aos seus objetivos, origem, peculiaridades, bem como, à discussão entre os termos processo ou procedimento no âmbito administrativo. Todas essas questões serão apresentadas no capítulo seguinte.

CAPÍTULO 2

DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

2.1 Considerações iniciais

O processo administrativo tributário é o ato pelo qual o sujeito passivo recorre às vias administrativas para conhecer de sua pretensão face à obrigação tributária.

O processo administrativo tributário tem por primazia resguardar os direitos básicos dos cidadãos, concernentes à obrigação tributária, de forma a assegurar-lhes julgamentos condizentes com os ideais democráticos. Por outro lado, a instituição do processo tributário objetiva uma revisão mais rápida das controvérsias entre o fisco e o cidadão de modo a evitar que a receita fique paralisada diante das dilações do processo tributário judicial.

Objetivou-se, ainda, com a instituição do processo administrativo tributário, que as demandas especializadas não venham a sobrecarregar o Judiciário se forem passíveis de revisão pela própria administração.

Não obstante o disposto, salienta-se que o objetivo maior do processo tributário é a realização da justiça. Ou seja, através da revisão dos atos praticados, busca-se a verdade material.

Ressalta-se a citação de Antônio da Silva Cabral⁷¹, para quem: “a verdadeira finalidade do processo é a restauração da ordem jurídica violada. Por isso, é que citei Buzaid, na mesma linha de Betti, que salientou não ter o processo a função de atuar no interesse de uma ou de outra parte, mas por meio de interesse de ambas”.

2.2 Breve histórico do processo tributário no Brasil

Desde muito, cogitava-se no Brasil a necessidade de estruturar e sistematizar o processo tributário. Muitas leis esparsas foram expedidas tendo em vista as revisões de certos tributos e determinando fases do processo e competência a órgãos colegiados. Nesse sentido, salienta-se que o Conselho de Contribuintes foi criado em agosto de 1931, com a edição da Lei n. 20.350/31, visando maior isonomia nas decisões dos julgamentos entre o contribuinte e a fazenda.

Dentre os atropelos e intervenções do governo na esfera tributante, destaca-se, no Brasil, a criação de órgãos fiscais com funções judicantes nos processos administrativos fiscais desde o final da época colonial. No entanto, somente com o advento da República, pôde-se falar na existência de um processo administrativo tributário propriamente dito, com garantias de que as decisões proferidas por tais órgãos não seriam diretamente influenciadas pelo Executivo.

⁷¹ CABRAL, Antônio da Silva. *Processo administrativo fiscal*. Saraiva: São Paulo, 1993. p. 21.

Na época colonial foram criadas repartições com funções jurisdicionais. Entretanto, essas repartições estavam subordinadas a tribunais situados em Portugal. Somente mais tarde, tendo em vista a importância econômica alcançada pela colônia, criaram-se tribunais com sede no Brasil. Esses órgãos caracterizavam-se por não guardarem qualquer autonomia ou independência, sendo que seus membros agiam conforme orientações da Coroa. Os magistrados eram meros instrumentos da vontade do soberano. Esses tribunais detinham a competência para conhecer litígios envolvendo o contribuinte e a Coroa. Essa competência, porém, era limitada, pois o governo português reservava-se ainda o poder de avocar qualquer causa para o seu âmbito de competência, julgando-a de forma arbitrária e definitiva. Até então, somente o Judiciário era competente para os litígios envolvendo o contribuinte e o erário⁷².

Com o intuito de ver as contendas resolvidas com mais agilidade e, conseqüentemente, assegurar maior rapidez na arrecadação, criaram-se o Conselho da Fazenda e o Tesouro Real e Real Erário, em 1761. Tais inovações foram trazidas pelo Marquês de Pombal, com funções de julgamento e arrecadação no âmbito administrativo, respectivamente, afastando a competência do Judiciário para dispor sobre o assunto.

Com o advento do período Imperial, diante dos desmandos da Coroa e com o parlamento desvinculado do Império Português, buscou-se afastar as competências de julgamento do âmbito administrativo, transferindo-as para a seara judicial. Tal modelo não durou muito, sendo que, em meados de 1850, retornou-se ao antigo modelo implantado pelo Marquês de Pombal, que perdurou por todo o período imperial, marcado pelo total

⁷² CASTRO, Alexandre Barros. *Procedimento administrativo tributário*. São Paulo: Atlas, 1996. p. 67-95.

controle dos julgamentos administrativos pelo Executivo, o que maculava severamente as instituições democráticas.

Observa-se que os ideais democráticos eclodidos com a Revolução Francesa e permeados por ordenamentos mais organizados parecem não ter influenciado Portugal e suas Colônias, tendo em vista a centralização do poder, o despotismo exacerbado e o tratamento confiscatório e selvagem em relação ao contribuinte.

Com a promulgação da Constituição Republicana, a competência para conhecer as contendas envolvendo o contribuinte e fisco foi passada para o Judiciário. Somente a este era dado conhecer definitivamente os litígios envolvendo a administração e os administrados. Com a República Velha, tendo em vista a influência de idéias liberalizantes no trato com o contribuinte, iniciaram-se os ensaios para a criação de um Conselho de Contribuintes paritário, com o Decreto n. 5.157, de 12 de janeiro de 1927. No entanto, segundo os registros no Ministério da Fazenda, não foram encontrados indícios de seu funcionamento antes de 1931, quando foi implementado pelo Decreto n. 20.350/31⁷³.

Gilberto de Ulhôa Canto⁷⁴ assinala que o primeiro estudo sério sobre o processo e justiça fiscal, que até então veio a público, foi a obra de Rubens Gomes de Souza, *A Distribuição da Justiça em Matéria Fiscal*, editada em 1943. Esse autor salienta a necessidade de reestruturação do modelo de revisão dos atos administrativos, fazendo considerações acerca dos modelos contenciosos administrativos no direito comparado. Ao fazer uma análise sobre os princípios do Direito Tributário e sua autonomia, examina o caráter especializado da magistratura fiscal e a dualidade de jurisdição administrativa e

⁷³ MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Histórico dos Conselhos de Contribuintes*. Disponível na internet. <www.fazenda.receita.br/institucional/historico> Acesso em: 28 set de 2000.

⁷⁴ CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Anteprojeto de lei orgânica*. In: *Processo tributário*. Fundação Getúlio Vargas – Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, 1964. v.2. p. 2.

judicial. Nesse aspecto, acaba por definir pelo modelo que até então vigorara no Brasil: uma jurisdição una, no sentido de que apenas ao Judiciário é dado o poder de dar a decisão final. Rubens Gomes de Souza faz referência ao “Regime de Dualidade de Fases (administrativa e judicial)”, não como modelos paralelos e estanques e, sim, de modo que a “(...) segunda seja um complemento lógico da primeira e não uma simples repetição dela”. Ressalta, ainda, a necessidade de assegurar a autonomia das decisões dos integrantes do órgão colegiado paritário, afastando qualquer pronunciamento de autoridade executiva. A revisão judicial das decisões do órgão colegiado seria, de acordo com o mesmo autor, adstrito a casos especiais como no caso de violação de lei expressa ou da jurisprudência judicial ou administrativa proferida por outro órgão de igual nível ao que tivesse proferido a decisão revisada.

Destacam-se, ainda, os estudos de Tito Vieira Resende⁷⁵, ao publicar a obra *Justiça e Processo Fiscal*, em que apresenta o anteprojeto de Reforma do Conselho de Contribuintes e Tarifas.

Gilberto de Ulhôa Canto propôs, em 1964, um anteprojeto amplo sobre o processo tributário. Nesse trabalho, faz uma análise sucinta sobre o contencioso tributário no direito comparado e dispõe detalhadamente sobre normas processuais, (provas, simplificação de fases processuais, recursos, processo de consultas, processo judicial) e discorrendo, até mesmo, sobre o processo de execução. Sugere que o processo administrativo seja adstrito a tributos federais, sendo desaconselhada qualquer modificação constitucional tendente a ampliar essa competência. Sugere, ainda, a manutenção da

⁷⁵ RESENDE, Tito Vieira. *Justiça e processo fiscal*. Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, n. 2, 1954. Apud CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Anteprojeto de Lei Orgânica*. In: *Processo Tributário*. Fundação Getúlio Vargas – Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, 1964. v. 2. p. 3.

ordem constitucional até então vigente, assegurando revisão judicial de quaisquer atos administrativos, de modo que o processo tributário se desenvolva em duas fases (administrativa e judicial) preservando, assim, a mais ampla defesa do contribuinte⁷⁶.

A reforma do Processo Administrativo Tributário deu-se em 6 de março de 1972, através do Dec. n. 70.235/72, vigente até o momento, não obstante inúmeras alterações. Dentre essas, ressalta-se o Decreto n. 83.304/79, que instituiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais e a Lei n. 8.748/93, em que se destaca a criação de Delegacias de Receita Federal especializadas em julgamento das decisões administrativas, caracterizando-se por ser órgão distinto do responsável pelo lançamento e crédito tributário.

2.3 Sistema de controle jurisdicional

O Estado de Direito consagrou-se como tal, somente quando suas atividades passaram a ser suscetíveis de controle por mecanismos criados pelo próprio Estado⁷⁷.

Como já fora assinalado no capítulo anterior, a partir do momento em que os indivíduos conquistaram seus direitos e garantias individuais, consagrou-se a necessidade de criação de mecanismos de controle dos atos abusivos e ilegais de agentes do próprio Estado. Nessa escala, os atos arbitrários do Estado tornaram-se passíveis de desfazimento

⁷⁶ SOUZA, Rubens Gomes. *A distribuição da justiça em matéria fiscal*. Martins Fontes: São Paulo, 1943. Apud CANTO, Gilberto de Ulhôa. Anteprojeto de Lei Orgânica. In: *Processo Tributário*. Fundação Getúlio Vargas – Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, 1964. v. 2. p. 55.

⁷⁷ CARVALHO FILHO, José dos Santos. A Exaustão da via administrativa e o controle jurisdicional dos atos administrativos. *Revista de Direito da Procuradoria Geral da Justiça do Estado do Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro. n. 22, p. 62, 1985.

mediante reclamação dos indivíduos. O Estado viu-se compelido a criar sistemas de controle de seus próprios atos.

O sistema de separação de poderes consagrado por Montesquieu veio estabelecer um equilíbrio entre os poderes, de modo que um não ultrapassa sua esfera de atuação, sobrepujando o outro, e garantindo maior segurança aos cidadãos diante dos ditames da administração pública. Cada poder tem sua esfera de competência delineada pela Constituição, modelo conhecido como sistema de freios e contrapesos.

Assim, nessa ordem evolutiva direcionada pelos acontecimentos históricos, a Administração Pública passou a constituir sistemas de controle de seus próprios atos por tribunais que tendem a afastar ao máximo a parcialidade.

Acentua Hely Lopes Meirelles⁷⁸, que “por *sistema de controle jurisdicional* da administração, entende-se o regime adotado pelo Estado para a correção dos atos administrativos ilegais ou ilegítimos praticados pelo poder público em qualquer dos seus departamentos do governo”. (Grifos do autor)

Desenvolveram-se dois sistemas de controle: o Sistema Inglês, também conhecido por Judiciário ou de Jurisdição Una, e o Sistema Francês, denominado também Sistema Dualista de Jurisdição ou Sistema Contencioso. Cada sistema foi criado e desenvolvido tendo em vista as particularidades históricas e ideológicas de cada país.

Observa-se, contudo, que em nenhum país do mundo se aplica o sistema de controle puramente pelo Poder Judiciário ou pelo Poder Executivo. O que caracteriza um ou outro sistema é a predominância do modelo de Jurisdição Una ou do modelo de

⁷⁸ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 42-3.

Dualidade de Jurisdição. Nesse aspecto, não há que se falar em sistema misto de controle jurisdicional.

A expressão contencioso administrativo é usada para designar situação de conflito entre a Administração e os administrados, como também é empregada para determinar o modelo francês de Dualidade de Jurisdição. No entanto, a maioria dos doutrinadores acentua que a expressão contencioso administrativo deve estar adstrita ao modelo francês de Jurisdição.

2.3.1 Sistema de dualidade de jurisdição

No Sistema Contencioso Administrativo, os atos da autoridade administrativa são revistos pela própria administração com força de coisa julgada. Nesse sistema, a apreciação dos atos administrativos se dá independentemente da atuação da justiça comum. A justiça comum não é competente para conhecer os recursos de ordem administrativa, caracterizando-se por ser uma ordem distinta e paralela.

Nessa perspectiva, Cedeño de Barros⁷⁹ assinala que “neste sistema, a apreciação da legalidade dos atos administrativos é realizada pelo próprio poder administrativo, não se permitindo intervenção do Poder Judiciário, que funciona paralelamente, de sorte que as decisões das autoridades administrativas são definitivas, equiparando-se às sentenças judiciais”.

Esse modelo de controle jurisdicional do ato administrativo foi originalmente adotado na França, influenciando vários países como Portugal e Espanha.

⁷⁹ BARROS, José Fernando Cedeño de. *Aplicação dos princípios constitucionais do processo no direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 74.

A França, como a maioria dos países do mundo, era marcada pelo despotismo e desmandos da Monarquia, sendo que os poderes, especialmente o Judiciário, exerciam grande influência nos negócios da Coroa, não gozando de nenhuma credibilidade entre os cidadãos. O órgão de julgamento das demandas entre cidadãos e Estado era composto por indivíduos de confiança do Rei e não resguardavam nenhuma garantia de irrevogabilidade de suas decisões. O Judiciário era um *subalterno* da Coroa. No dizer de Carvalho Santos Filho⁸⁰, “(...) havia um consenso de que a coroa e a justiça trilhavam a mesma senda”.

O exercício do poder era, de certa forma, descentralizado, e nele encontravam-se as figuras dos intendentos e comissários, fiéis representantes do Rei de quem recebiam ordem e detinham poder da Coroa. Mas o poder era totalmente centralizado.

Salienta Cedeño de Barros que esta descentralização do poder antecede até mesmo a Lei de 29 *pluviose* do ano VIII⁸¹. No entanto, foi com a Revolução Francesa, inspirada pelos ideais liberais que se consagrou a separação dos poderes, dando origem ao modelo de Dualidade de Jurisdição. Diante do descrédito exacerbado nas instituições jurídicas, os cidadãos encontraram ambiente propício para separar a justiça comum da justiça administrativa.

No antigo regime francês, o Rei reunia todas as competências ligadas ao exercício da soberania, decidia todos os processos, anulando todas as tentativas de

⁸⁰ CARVALHO FILHO, José dos Santos. A Exaustão da via administrativa e o controle jurisdicional dos atos administrativos. *Revista de Direito da Procuradoria Geral da Justiça do Estado do Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro, n. 22, p. 64, 1985.

⁸¹ BARROS, José Fernando Cedeño de. *Aplicação dos princípios constitucionais do processo no Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 75.

independência dos juizes⁸². Os cargos de magistrados eram negociados por seus titulares, o que levava a instituição ao completo descrédito.

Ressalte-se que os titulares dos cargos Judiciários, que gozavam relativa independência, foram gradativamente substituídos por funcionários que, em troca de privilégios, deveriam atender prontamente os interesses da Coroa. Os cidadãos franceses começaram a rebelar-se diante dessa política despótica. O monarca sentia-se pressionado com a ameaça da revolução. Contudo, ao tentar realizar reformas no sistema administrativo, entrou em choque com *juizes* beneficiados com o modelo vigente não possibilitando qualquer alteração.

Sem dúvida, esse modelo de opressão não pôde resistir por muito tempo. A Revolução Francesa se deu de tal modo que se tornava urgente apagar todo e qualquer vestígio de julgamento dos atos administrativos pelo Poder Judiciário. Considerou, então, que se os atos administrativos pudessem ser julgados pelos tribunais Judiciários, a independência da administração estaria comprometida.

Segundo Contreiras de Carvalho⁸³, essa rigorosa concepção das relações entre a Administração e os juizes vincula-se à interpretação dos princípios da separação de poderes adotada pela Assembléia Constituinte francesa de 1789.

Nesse aspecto, a Lei n. 16, de 24 de agosto de 1790, dispunha que: “As funções judiciárias são distintas e permanecerão separadas das funções administrativas. Não poderão os juizes, sob pena de prevaricação, perturbar, de qualquer maneira, as

⁸² BARROS, José Fernando Cedeño de. *Aplicação dos princípios constitucionais do processo no Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 77.

⁸³ CARVALHO, A. A. Contreiras de. *Processo administrativo tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974. p. 61-2.

atividades dos corpos administrativos”⁸⁴. Entendimento esse que remanesce até a atualidade.

Esse documento exacerbava tanta aversão ao antigo regime que proibia os juizes de, até mesmo, interpretar a lei. Ocorrendo obscuridade de lei, o juiz não podia esclarecer, ele mesmo, sua dúvida, devendo requerer a devida interpretação ao Poder Legislativo. Contudo, esse entendimento foi afastado pelo Artigo 4º do Código Civil francês⁸⁵.

A Constituição francesa de 3 de agosto de 1791 determinava que “os tribunais não podem invadir as funções administrativas ou mandar citar, para perante eles comparecerem, os administradores, por atos funcionais”.

Desse modo, em consequência dos desmandos das autoridades do governo, eclodiu a insatisfação dos administrados, manifestada através da revolução que buscava consolidar o respeito aos cidadãos e às instituições democráticas.

Oportuna é a observação de Cedeño de Barros⁸⁶:

“A Revolução Francesa, no entanto, se não teve o mérito de dar origem à descentralização do poder, como querem muitos, aportou ao direito administrativo valiosas inovações:

- a) Formação de um conjunto sistemático de preceitos obrigatórios para as autoridades administrativas de todos os níveis, muito dos quais limitativos do poder;
- b) Reconhecimento de direitos aos particulares oponíveis à administração, prevendo-se, inclusive, os remédios jurisdicionais;
- c) Elaboração doutrinária dos aspectos legais da atividade administrativa;
- d) Separação absoluta dos Poderes, resultando, na França, na criação do Conselho de Estado, órgão independente do Judiciário e apto para decidir as questões envolvendo função administrativa.”

⁸⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 49.

⁸⁵ Conforme BARROS, José Fernando Cedeño de. *Aplicação dos princípios constitucionais do processo no Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 79.

⁸⁶ BARROS, Op. cit. p. 78.

A criação do Conselho de Estado, em maio de 1872, consagrou definitivamente o sistema, implantando-se o modelo de Dualidade Jurisdicional.

Desse modo, firmou-se, na França, o modelo de Jurisdição Administrativa, em que todos os tribunais administrativos estão vinculados ao controle do Conselho de Estado, que funciona como juízo de apelação (*judge d'appel*), como juízo de cassação (*judge de cassation*) e, excepcionalmente, como juízo originário e único de determinados litígios administrativos (*judge de premier et dernier ressort*). O Conselho de Estado, conforme o caso, atua em primeira e única instância, afigurando-se como corte de apelação e de cassação podendo conhecer todos os litígios administrativos. Saliente-se que essa estrutura foi conservada pela reforma administrativa de 1953 e mantida pela Constituição de 1958.⁸⁷

O Conselho de Estado afigura-se como o mais alto grau de controle da jurisdição administrativa, tendo as atribuições de rever o mérito das decisões atuando como Corte de Apelação dos tribunais administrativos e dos Conselhos do Contencioso Administrativo das Colônias. Atua, também, como instância de Cassação, controlando a legalidade das decisões do Tribunal de Contas, do Conselho Superior da Educação Nacional e da Corte de Disciplina Orçamentária⁸⁸.

Ressalta-se que nem todas as demandas envolvendo a administração estão dentro do âmbito da jurisdição administrativa. É o caso dos litígios decorrentes de atividades públicas de caráter privado; dos litígios que envolvem questão de Estado e capacidade das pessoas e de repressão pessoal; e de litígios que se refiram à propriedade

⁸⁷ Conforme MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 49.

⁸⁸ MEIRELLES, Op. cit, p. 49-50.

privada, que mesmo envolvendo a administração, ficam sujeitas à justiça comum. Tendo em vista que, às vezes, surgem dúvidas quanto à esfera de competência de cada ente jurisdicional – apesar de a jurisprudência delimitar tal competência - cabe ao Tribunal de Conflitos a manifestação sobre a competência de cada ente, tendo em vista o caso concreto. Os Tribunais de Conflitos são órgãos independentes das duas categorias jurisdicionais e funcionam como uma espécie de juízo arbitral.

O Conselho de Estado, além de desempenhar a função jurisdicional, exerce ainda atribuições de ordem administrativa, auxiliando o governo na expedição de avisos e no pronunciamento sobre matéria de sua competência.⁸⁹

Tendo em vista essa dupla atuação do Conselho de Estado, questiona-se se o mesmo é realmente independente, garantindo imparcialidade de seus julgados. O Conselho de Estado mantém um contato direto com a administração, por mais das vezes, aconselhando-a. Sem dúvida, muitos vêem o modelo com ressalvas, tendo em vista essa dupla atuação do Conselho de Estado. Contudo, esse modelo está enraizado nas tradições francesas, que em atenção à historicidade, detém-se em peculiaridades próprias mantendo-se firme até os momentos atuais. Salientam alguns autores que o modelo só deu certo devido à necessidade de ruptura presente naquele país, não sendo conveniente sua adoção em países outros que não tiveram a mesma tradição.

Na opinião de Ranelletti⁹⁰, O Estado moderno, sendo um Estado de Direito, deve reconhecer e garantir ao indivíduo e à administração, por via da mesma justiça, os

⁸⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 50.

⁹⁰ RANELLETTI, Oreste. *Le guarentizie della giustizia nella pubblica amministrazione*. 1934. p. 303. Apud MEIRELLES, Op. cit. p. 51.

seus direitos fundamentais, sem privilégios de uma jurisdição especial constituída por funcionários saídos da própria administração.

Acentua Laubadère que o *Conselho de Estado e os Tribunais Administrativos* têm dois traços característicos:

“De um lado, estas jurisdições são independentes da administração; têm pessoal próprio, um corpo de magistrados administrativos; este pessoal tem garantias de independência. Para os tribunais administrativos, estas aquisições são recentes.

Mas, por outro lado, é surpreendente que estes organismos não estejam ilhados na jurisdição. Seguindo um sistema que lhe é comum, sendo ao mesmo tempo *juizes administrativos e conselheiros administrativos*; segundo este último título, estão associados à vida administrativa dando opiniões, o Conselho de Estado ao governo e os tribunais administrativos aos prefeitos.

Esta dualidade de atribuições cria um contato entre nossas principais jurisdições administrativas e a mesma administração; a separação não é absolutamente completa e a jurisdição administrativa não se exclui totalmente da atividade administrativa.”⁹¹ (Grifos do autor).

Por outro lado, acentua o administrativista francês Jean Rivero⁹², que:

“Se a jurisdição administrativa sobreviveu não foi apenas pelas forças de uma tradição, foi porque as razões que justificavam a sua criação se substituíram, para justificar a sua manutenção, novas razões que ela própria criou. Sabemos já que parte lhe cabe na elaboração de um direito administrativo autônomo e original. As características particulares desse direito permitem penas que os tribunais ordinários estariam mal preparados para o aplicar e prosseguirem o seu desenvolvimento. Muito informados acerca das realidades administrativas, os juizes da administração sabem até onde podem ir no controle que lhe impõem”.

O Sistema de Dualidade de Jurisdição apresenta, ainda, o inconveniente de nem sempre se saber a que órgão jurisdicional se pode ajuizar a demanda (se competente a seara judicial ou administrativa), tendo, por consequência, atrasos nos julgamentos.

⁹¹ LAUBADÈRE, André de. *Manual de derecho administrativo*. Trad. Jesús Villamizar Herrera. Bogotá: Temis, 1984. p. 36 - 7. Apud. CASTRO, Alexandre de Barros. *Procedimento administrativo tributário*. São Paulo: Atlas, 1996. p. 56.

⁹² RIVERO, Jean. *Direito administrativo*. Tradução: Rogério Ehrardt Soares. Coimbra: Almedina, 1981. p. 159 - 61.

No entanto, com o passar dos anos, a desconfiança dos franceses para com os juizes e tribunais comuns foram gradativamente desaparecendo e as razões históricas que justificaram o sistema foram substituídas por razões de ordem prática. A doutrina e a jurisprudência foram se aperfeiçoando, quebrando o rigor da separação que se originou com a Revolução Francesa.

Jean de Rivero salienta que “nos termos desta evolução, a jurisdição deixou de dar o flanco às críticas dos liberais: se bem que dependentes do Executivo e ligada à vida da Administração, é suficientemente independente para julgar imparcialmente as demandas entre ela e os particulares”⁹³. Também Cedeño de Barros manifesta-se positivamente a esse Sistema. Nos seus dizeres, “embora se trate de órgão exclusivamente político, o Conselho de Estado prima pelo princípio da imparcialidade”⁹⁴.

A jurisdição administrativa traz sua própria estrutura organizacional, sua própria competência e ações específicas, tendo ainda seus julgamentos força de coisa julgada. Vê-se, dessa maneira, que se trata de um sistema altamente evoluído. Por outro lado, a jurisdição administrativa encontra-se totalmente desvinculada da jurisdição comum. Formam dois sistemas independentes, sendo que as decisões proferidas pelo Conselho de Estado não são passíveis de revisão pela Corte de Cassação, órgão máximo de controle jurisdicional da justiça comum francesa.

Sem dúvida, a principal característica da autonomia de uma jurisdição é a sua independência, tornando-se essencial que o órgão jurisdicional seja totalmente desvinculado da administração, para que não sobrevenha qualquer tipo de influência em

⁹³ RIVERO, Jean. *Direito administrativo*. Tradução: Rogério Ehrardt Soares. Coimbra: Almedina, 1981. p. 161.

⁹⁴ BARROS, José Fernando Cedeño de. *Aplicação dos princípios constitucionais do processo no Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 79.

seus julgados. Por outro lado, a integridade dos julgamentos está mais direcionada à cultura e nobreza de caráter de um povo, do que a adoção de um ou outro sistema.

2.3.2 Sistema de jurisdição una

O Sistema de Jurisdição Una, também conhecido por Sistema Judiciário, é aquele em que os atos ilegais ou arbitrários da administração são submetidos a julgamento com força de coisa julgada pela justiça comum. Tais atos administrativos podem ser objeto de julgamento pelos órgãos administrativos especializados, mas suas decisões não têm força de coisa julgada. A justiça comum é a única competente para proferir decisões de caráter irreversível, podendo rever a matéria já apreciada no âmbito administrativo.

Todas as atividades administrativas do Estado, seja no âmbito do direito público, seja nas relações de direito privado são passíveis de apreciação pelo poder Judiciário⁹⁵.

Cretella Júnior⁹⁶ faz os seguintes apontamentos:

“No Estado moderno, a Administração é submetida ao direito e ao juiz. Resta saber ‘a que direito?’ ‘A que juiz?’

As respostas a estas indagações levam a duas soluções possíveis: pode-se submeter a Administração ao mesmo direito e aos mesmos tribunais Judiciários a que são submetidos os particulares, ou sejam, a um direito comum e a uma ordem única de tribunais Judiciários. Ou então pode-se submeter o litígio entre a administração e os particulares ‘sobre matéria administrativa’ a um direito especial e a tribunais especiais. No primeiro caso, temos o tipo anglo-saxão; no segundo caso, temos o tipo francês. As duas soluções correspondem, nesses extremos, a dois grandes tipos de sistemas administrativos ocidentais.”

⁹⁵ Conforme FAGUNDES, Seabra. *O controle dos atos administrativos pelo poder Judiciário*, 1979 p. 111/112. Apud CARVALHO FILHO, José dos Santos. *A exaustão da via administrativa e o controle jurisdicional dos atos administrativos*. *Revista de Direito da Procuradoria Geral da Justiça do Estado do Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro, n. 22, p. 64. 1985.

⁹⁶ CRETELA JÚNIOR, José. *O direito administrativo no sistema “common law”*. *Revista da Procuradoria da Fazenda do Estado de São Paulo*. São Paulo, n.12, p. 16. 1978.

O Sistema de Jurisdição Una teve origem na Inglaterra, sendo implantado posteriormente pelos Estados Unidos, alastrando-se por vários outros países, dentre eles, o Brasil.

Assim como o modelo francês de Dualidade de Jurisdição, o modelo de Jurisdição Una teve seus fundamentos na historicidade de um povo cujos ideais democráticos se afluíam com fervor. Originou-se das conquistas obtidas pelos ingleses contra os privilégios e desmandos da Corte, tendo em vista que todos os poderes de administração e de julgamento concentravam-se nas mãos do soberano. Com o passar do tempo e diante das mudanças e pressões sociais, os poderes do rei foram se reduzindo, sendo distribuídos através de acordos e concessões firmados entre o rei, parlamentares e nobreza.

Evolutivamente, o poder de legislar passou a ser atribuído ao Parlamento. Contudo, o poder de julgar e de administrar ainda se concentrava nas mãos da Coroa. Todos os recursos e reclamações de ordem pública ou privada (referentes à matéria de direito) eram endereçadas ao soberano. Essa situação deixava os súditos em completo desconforto e descrédito nas instituições recursais. Daí surgiu a reivindicação generalizada pela criação de tribunal independente para julgamento das demandas. Desse modo, criou-se o Tribunal do Rei (*king's Bench*) competente para decidir as reclamações contra funcionários do reino⁹⁷.

No entanto, o Tribunal do Rei, constituído por funcionários delegados pelo rei, não gozava de independência e segurança, sendo que os seus julgamentos dependiam de

⁹⁷ Conforme MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 51-52.

chancela real. O rei poderia afastar os julgadores de seus cargos a qualquer momento, como também mandar reformar a decisão.

Mais tarde, os administrados passaram a acionar a administração por atos abusivos e ilegais, como também foram criados remédios processuais chamados de mandamentos (*writs*) que as autoridades judiciárias estavam autorizadas a expedir contra abusos dos órgãos da administração.

Aponta Contreiras de Carvalho que

“a utilização das sentenças declarativas, no que a Inglaterra se antecipou aos Estados Unidos da América, completava o sistema de defesa dos administrados contra o arbítrio da Administração, sistema que se aplicava não somente em relação aos direitos subjetivos, como também, no tocante aos interesses legítimos, pois os *writs* e as declarações de ilegalidade permitiam às cortes de justiça anularem certos atos da Administração”⁹⁸.

Dessas decisões, tornaram-se usuais o *writ of certiorari* para remediar os casos de incompetência e ilegalidade graves, o *writ of injunction*, remédio preventivo destinado a impedir que a administração modificasse determinada situação, e o *writ of mandamus*, destinado a suspender certos procedimentos administrativos arbitrários, sem se falar no *writ of habeas corpus*, já considerado como garantia individual desde a *Magna Carta* de 1215⁹⁹.

Mais adiante, criou-se a Câmara Estrela competente para resolver questões de direito e de fato e com jurisdição superior à Justiça de paz dos condados¹⁰⁰.

⁹⁸ CARVALHO, A. A. Contreiras de. *Processo administrativo tributário*. São Paulo: Resenha tributária, 1974. p. 75.

⁹⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 52. Na mesma página, nota de rodapé, salienta este autor, valendo-se dos ensinamentos de High, que o nosso mandado de segurança, erigido em garantia constitucional, filia-se ao *juicio de amparo*, do Direito Mexicano, instituído naquele País, desde 1841, e mais remotamente aos *Extraordinary Legal Remedies* do Direito Anglo-Saxônico.

¹⁰⁰ Conforme MEIRELLES, Op. cit. p. 52-3.

Contudo, o sistema Judiciário inglês consolidou-se com o *Act of Settlement* em 1701, que previu o estabelecimento de um Judiciário independente, desvinculando os juízes do poder do monarca e assegurando-lhes estabilidade. Desse modo, instituiu-se um Poder Judiciário independente com poderes unânimes para julgar litígios de ordem administrativa e de ordem privada.

Esse modelo foi simultaneamente transportado para os Estados Unidos tão logo foi proclamada a Independência daquele país e promulgada a sua Constituição¹⁰¹.

Nos Estados Unidos, foram criados órgãos especializados em julgamentos de questões envolvendo a administração e administrado. No entanto, esses julgamentos não apresentam o condão de coisa julgada, podendo ser apreciados ou revisados pelo poder Judiciário. Entende Hely Lopes Meirelles que a Federação norte-americana é a que conserva, na sua maior pureza, o *sistema de jurisdição única* ou do *judicial control*, que se afirma no *rule of law*, ou seja, na supremacia da lei. Valendo-se dos ensinamentos de Dicey, ressalta que o modelo em questão se resume na *submissão de todos à jurisdição da justiça ordinária*, mas que nem por isso deixaram os Estados Unidos de criar *tribunais administrativos*¹⁰² (Grifos do autor). As decisões proferidas por estes tribunais não são definitivas, ficando o Judiciário competente para decidir as matérias de fato e de direito, quando resistidas.

¹⁰¹ O Sistema de Jurisdição Una está inserido na Seção 2 do artigo III da Constituição dos Estados Unidos.

¹⁰² MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 52.

2.3.3 Sistema de controle jurisdicional no Brasil

O sistema de controle jurisdicional dos atos administrativos adotado no Brasil foi o Sistema de Jurisdição Una nos moldes do sistema norte-americano, que influenciou na formulação da primeira Constituição Republicana.

Desde a Independência, os doutrinadores brasileiros, no intuito de livrar-se de qualquer resquício de influência portuguesa - que era vista como entrave ao progresso -, abraçaram o modelo norte-americano. Nesse sentido, assinala Cedeño de Barros que “... os ideais de progresso humano e reforma, nos Estados Unidos, levaram o sistema norte-americano a insinuar-se entre nós, refletindo-se em todas as nossas instituições”¹⁰³.

Assim, desde a instauração da Primeira República, o Brasil prima pelo Sistema de Jurisdição Única, ou seja, as questões envolvendo a Administração e os particulares, apesar da existência de órgãos administrativos competentes para dirimir a controvérsia, serão passíveis de julgamento pela justiça comum. Somente ao Judiciário é dado o poder de dizer o direito em caráter definitivo, qualquer que seja a natureza da matéria discutida pelas partes em litígio. Assim, houve uma separação entre *Administrador* e o *Juiz*, ou seja, entre o Poder Executivo e Judiciário.

Aponta Meirelles que “para correção judicial dos atos administrativos ou para remover a resistências dos particulares às atividades públicas, a Administração e os administrados dispõem dos mesmos meios processuais admitidos pelo direito comum, e

¹⁰³ BARROS, José Fernando Cedeño de. *Aplicação dos princípios constitucionais do processo no Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 85.

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”.¹⁰⁴

Ressalte-se que as Constituições posteriores à primeira Constituição Republicana afastaram a idéia de uma justiça administrativa coexistente com a justiça ordinária. Com o advento da ditadura militar, sobrevieram influências européias buscando afastar as tendências norte-americanas. Chegou-se até a editar Emendas Constitucionais (1/69 e 7/77), na intenção de implantar contenciosos *administrativos anômalos* e a Emenda Constitucional 11/84 excluindo determinadas matérias da apreciação do poder Judiciário.¹⁰⁵

A Emenda Constitucional 1/69, que deu nova redação ao Artigo 111 da Carta Constitucional de 1967, dispunha que a lei poderia criar contencioso administrativo atribuindo-lhes competência para julgamento dos litígios decorrentes das relações de trabalho dos servidores com a União, Autarquias e Empresas Públicas Federais, qualquer que fosse seu regime jurídico. Mais adiante, a Emenda Constitucional 7/77 possibilitou a instituição do contencioso administrativo para dirimir as questões previstas nos artigos 111 e 203 da Constituição Federal, aquele modificado pela Emenda Constitucional 1/69 e este fazendo referência a questões fiscais, previdenciárias, inclusive às relativas a acidentes de trabalho. Tais disposições constitucionais entraram em choque com o Artigo 153 § 4, o qual determinava que a lei não poderia excluir qualquer lesão de direito individual da apreciação do Poder Judiciário. Determinava, ainda, que o ingresso em juízo estaria condicionado ao esaurimento prévio das vias administrativas.

¹⁰⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 53.

¹⁰⁵ Conforme BARROS, José Fernando Cedeño de. *Aplicação dos princípios constitucionais do processo no Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 86-7.

A maioria dos doutrinadores pátrios manifestou-se contrariamente à existência do contencioso administrativo, salientando que o Artigo 111 autorizava a criação de instância administrativa de exaurimento obrigatório, como condição de acesso ao Poder Judiciário (harmonizando os artigos 110, 111 e 153 § 4), mantendo o sistema de Jurisdição Una. Por outro lado, a corrente oposta entendia que a lei determinava a criação do contencioso administrativo nos moldes franceses, excluindo a competência determinada pelo Artigo 110 e afastando o Artigo 153 § 4.

Essa situação de insegurança gerada pela Emenda Constitucional resultou em numerosos estudos no intuito da codificação do processo tributário.

Destaca-se a posição de Gilberto de Ulhôa Canto¹⁰⁶ para quem

“... a eficiência das jurisdições administrativas, em países nos quais são erigidos em tribunais contenciosos com capacidade decisória final resulta de uma longa tradição de seriedade e altitude que seus integrantes honram (...). No Brasil, ao contrário, os órgãos administrativos, subordinados que terão de ser ao Poder Executivo, sofrem toda inevitável sorte de pressões e desvirtuamentos que este Poder, eminentemente político, costuma exercer sobre o que lhe é submisso; e a função jurisdicional não pode ficar sujeita às flutuações dessa modalidade de atuação”.

Após exame detalhado dos modelos de jurisdição instituídos por diversos países, Ulhôa Canto¹⁰⁷ faz as seguintes considerações no anteprojeto de Lei Orgânica do Processo Tributário Federal:

¹⁰⁶ CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Anteprojeto de Lei orgânica*. In: *Processo Tributário*. Fundação Getúlio Vargas – Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, 1964. v.2. p. 25-6.

¹⁰⁷ CANTO, Op. cit. p. 55-6.

“Pensamos, pois, que na concepção básica de um sistema de reestruturação do processo tributário, o que se deve ter em linha de princípio é a observância dos seguintes postulados:

a) mantida e respeitada a norma constitucional vigente, que assegura a revisão judicial de quaisquer atos administrativos, se organizará o processo tributário de tal forma que se desenvolva em duas fases, uma administrativa, outra judiciária.”

Nessa mesma linha de idéias, Gerd Willi Rothmann¹⁰⁸, em estudo comparativo do anteprojeto elaborado por Ulhôa Canto com o Código de Processo Tributário Alemão, manifesta-se pela inconveniência de se adotar o contencioso nos moldes franceses como única via de revisão dos atos administrativos ilegais ou abusivos. Manifestava-se pela manutenção de órgãos especializados em julgamento de modo que fosse mantida a possibilidade da apreciação pelo Poder Judiciário sem necessidade de exaurimento da esfera administrativa. A exemplo da Alemanha, sugeria a manutenção de duas esferas de julgamento: a administrativa e a judicial, garantido total acesso a essa última em todos os casos.

Com o advento da Constituição brasileira de 1988, afastou-se qualquer dúvida acerca do sistema de Controle jurisdicional de Unidade de Jurisdição, tendo em vista o disposto no Artigo 5, inciso XXXV¹⁰⁹, inserido dentro do capítulo dos direitos fundamentais do cidadão, com garantia de irrevogabilidade.

¹⁰⁸ ROTHMANN, Gerd Willi. O processo tributário. *RDJ*, São Paulo, n. 5, p. 84-118. 1968.

¹⁰⁹ Artigo 5

(...)

XXXV

A lei não excluirá da apreciação do poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

2.4 Peculiaridades do processo administrativo

O processo administrativo tributário é dotado de certas peculiaridades que o difere do processo judicial. Sem dúvida, ambos têm por característica primordial a composição do litígio e a busca da justiça.

Para Ari Sunfeld¹¹⁰, o processo judicial se diferencia do processo administrativo por três fatores:

O primeiro deles consubstancia-se na eficácia da imutabilidade das decisões judiciais, que são definitivas, ao passo que as decisões proferidas pela administração pública são passíveis de revisão pelo Poder Judiciário. Acentua-se que, em razão dessa possibilidade revisional, tem-se um relativo informalismo no processo tributário em contraposição ao formalismo do processo judicial.

Outra característica apontada pelo administrativista é o fato de que, na atividade jurisdicional, os seus membros não guardam qualquer dependência com a parte, ao passo que, na esfera administrativa, o Estado é simultaneamente parte e juiz. Salienta-se, também, a presença, no processo administrativo, do vínculo de subordinação, dada a rígida hierarquia na organização da atividade administrativa, em que o agente administrativo não tem autonomia, tendo em vista estar sujeito a atos internos (decretos, portarias, resoluções, instruções normativas) "... que limitam o conteúdo das decisões e condicionam os atos dos procedimentos"¹¹¹, bem como seus atos estão sujeitos à homologação de um superior.

¹¹⁰ Conforme SUNDFELD, Carlos Ari. A importância do procedimento administrativo. *RDP*. n. 84. p. 64-74.

¹¹¹ SUNDFELD, Op. cit. p. 71.

Observa-se ainda, que, ideologicamente, há um vínculo de coleguismo entre os membros da estrutura administrativa, em que o órgão fiscalizador está intimamente ligado ao órgão julgador em relações de cordialidade e subordinação. Ressalta-se que, apesar de ser uma característica do processo tributário apontada por muitos doutrinadores, o direito administrativo não deve admiti-la como característica peculiar. Ao contrário, deve reunir esforços para que o processo administrativo evolua no sentido de garantir imparcialidade dos julgados e total desvinculação entre órgão atuador e o julgador. O processo administrativo deve ter algo mais, deixando de ser mero revisor de uma superestrutura trabalhada ideologicamente para arrecadar cada vez mais. O julgador deve primar-se pelo tratamento equitativo das partes, sendo-lhe vedado qualquer procedimento tendencioso, em caso contrário, não alcançará a sua finalidade que é a busca da justiça.

Nesse aspecto, salientam-se as inovações trazidas pela Lei n. 8.748/93, que criou, no âmbito federal, as delegacias regionais da Receita Federal especializadas em julgamento, transferindo a atribuição julgadora de primeira instância para órgãos diversos do responsável pelo lançamento e cobrança da obrigação impugnada. Essa modificação veio em resposta às muitas críticas aos julgamentos feitos pelo mesmo órgão que autua e notifica o não cumprimento da obrigação, permeando de dúvidas as relações democráticas de Direito.

A última característica do processo administrativo, assinalada por Ari Sunfeld, está presente no fator provocação da atividade, sendo que é dada à administração a opção de dar início ao processo de ofício, ao passo que, na seara judicial, a jurisdição é inerte, atuando apenas por provocação externa.

Salienta Antônio da Silva Cabral¹¹² que o processo fiscal é eminentemente escrito e não um processo oral, ao contrário do processo civil, em que predomina a oralidade. “Isto significa que tudo no processo fiscal há de ser reduzido a termo e pouca importância têm as testemunhas, as acareações, a intenção do sujeito. Por não ser um processo oral, dispensa audiências e debates orais. (...) também contra o fisco depõe a exigência de o processo ser escrito¹¹³”.

Acentua-se, ainda, que o processo fiscal é gratuito, ao passo que na esfera judicante a parte está sujeita ao pagamento de custas e ônus da sucumbência.

O processo administrativo caracteriza-se, ainda, pelo princípio inquisitivo, tendo em vista que é a administração quem toma a iniciativa de apurar os fatos.

Louis Trotabas¹¹⁴ acentua também que o processo fiscal tem por característica o sigilo. É evidente que o sigilo refere-se apenas a terceiros, objetivando resguardar a reputação e segurança do contribuinte, partindo do pressuposto de que não é conveniente ao sujeito passivo ter o valor monetário de seus bens expostos ao conhecimento de todos. Mas no que se refere ao contribuinte, o processo reveste-se de total publicidade: esse deve ter amplo acesso ao processo, conhecer dos documentos juntados pela administração e outros. O interessado deve saber o que se passa no processo.

Além do mais, o processo administrativo é regido por princípios outros que não estão presentes no processo civil, como o princípio da verdade material e da relativa informalidade em favor do interessado.

¹¹² CABRAL, Antônio da Silva. *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Saraiva, 1993. p. 30.

¹¹³ CABRAL, Op. cit. p. 30.

No entanto, ressalta-se que nos Conselhos de Contribuintes se permite a manifestação do interessado.

¹¹⁴ TROTABAS, Louis. *Précis de Science et Legislation Financières*. p. 332. Apud CABRAL, Op cit. p. 31.

2.5 Processo e procedimento

Não é de agora que se aventa a discussão se se trata de processo ou de procedimento administrativo tributário.

Sem dúvida, o processo é a materialização do Direito. É através do processo que a lei material consubstancia-se, toma forma e concretude. Nas palavras de Pontes de Miranda¹¹⁵, “direito material é o que estabelece as regras que devem incidir nas relações entre os homens, quando tais relações não tenham por fito a realização de outras regras. Quando, porém, as regras jurídicas têm a missão de realizar o direito, quer se trate de direito material, quer de direito formal, pertencem elas ao direito formal”. Salienta o autor que tanto o direito formal, quanto o material, somente se realizam através do processo. Nesse aspecto, ressalta-se a importância do processo para o ordenamento jurídico, especialmente para garantir a justiça nas relações entre Estado e cidadão. É através do processo que o direito se materializa para assegurar a paz social.

Dessa sorte, o processo é o meio, o instrumento através do qual o direito (regras gerais e abstratas), age tendo em vista o caso concreto. Em virtude do processo, o direito passa do abstrato ao concreto, através de uma sucessão de atos coordenados. Contudo, acrescenta-se um elemento: o fim do processo é a composição de uma controvérsia, seja no âmbito judicial ou administrativo.

Interessante é a posição de Contreiras de Carvalho¹¹⁶, ao ressaltar que:

¹¹⁵ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Comentários ao Código de Processo Civil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1958. p. 6.

¹¹⁶ CARVALHO, A. A. Contreiras de. *Processo administrativo tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974. p. 20.

“Entre o conceito de atos, tomados em seu conjunto, e o conceito de regras, ou princípios, assenta a diferença entre processo e Direito Processual. Este tem os seus institutos, categorias e regras de que se forma; aquele é o conjunto de atos coordenados cuja prática está sujeita aos preceitos do Direito Processual. No processo, consideram-se os atos; no direito processual, os princípios que regem os atos e regulam a forma pela qual se devem praticar”. (Grifos do autor).

Processo, na lição de Theodoro Júnior¹¹⁷, é o método, ou seja, o sistema de compor a lide em juízo através de uma relação de direito público. Já procedimento é a forma material com que o processo se realiza em cada caso concreto. É a maneira pela qual o processo se exterioriza.

Processo não se confunde com procedimento, tendo em vista que este é o modo de realização daquele. Procedimento é a maneira de agir, a forma como se desenvolve a ação, para obtenção do resultado. O procedimento é mais amplo que o processo, envolvendo-o.

Ressalta João Mendes Júnior¹¹⁸ que “processo é uma direção no movimento; o procedimento é o modo de mover e a forma em que é movido o ato. O processo é o movimento em sua forma intrínseca; o procedimento é esse mesmo movimento em sua forma extrínseca”.

Na lição de Hely Lopes Meirelles¹¹⁹, “*processo* é o conjunto de atos coordenados para obtenção de decisão sobre uma controvérsia no âmbito judicial ou administrativo. *Procedimento* é o modo de realizar o processo, ou seja, o rito processual”.

¹¹⁷ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil*. 23. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. v.1. p. 43.

¹¹⁸ MENDES JÚNIOR, João. *Direito Judiciário brasileiro*. p. 246. Apud. CARVALHO, A. A. Contreiras de. *Processo administrativo tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974 p. 20-1.

¹¹⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 59.

Salienta ainda, que “o que caracteriza o *processo* é o ordenamento de atos para a solução de uma *controvérsia*; o que tipifica o *procedimento de um processo* é o modo específico do ordenamento desses atos” (Grifos do autor). Nessa mesma ordem de idéias, afirma o autor que nem todos os procedimentos constituem processos, como, por exemplo, os concursos e licitações.

Não se pode perder de vista que o processo é uma relação de direito envolvendo os sujeitos com a presença do contraditório. O contraditório é característica inerente ao processo. Sem a presença do contraditório, não se tem processo propriamente dito.

Na opinião de Cedeño de Barros¹²⁰, “*procedimento* constitui uma série de formalidades a serem seguidas, ritos, que antecedem a decisão administrativa sem, todavia, resultar no nascimento de qualquer obrigação ou sanção”. Por outro lado, assevera que “a expressão processo, por sua vez, abarca todos os procedimentos – revisivos, sancionatórios ou disciplinares – que implicam para o administrado uma obrigação ou sanção, sendo imprescindível, pois, para que prosperem, que se realizem sob a égide do devido processo legal”.

Dessa forma, pode-se dizer que o processo é o conjunto de atos administrativos seqüenciais, que objetivam a composição de um litígio. O procedimento é a forma como tais atos se dão na conclusão de seu objetivo. Assim, todo processo segue um determinado procedimento. O processo sempre tem um procedimento a seguir.

¹²⁰ BARROS, José Fernando Cedeño de. *Aplicação dos princípios constitucionais do processo no Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 70.

Observa-se, contudo, que procedimento envolve o processo. E, por desdobramento, o processo está contido no procedimento. Mas a recíproca não é verdadeira. Pois, para o procedimento não é imprescindível o processo, tendo em vista que nem todos os atos administrativos coordenados têm por finalidade a composição de litígio.

Suscita a doutrina indagações se no âmbito administrativo cabe tratar-se de processo ou de procedimento. Muitos são os autores que entendem que o termo processo não é apropriado para a esfera administrativa.

Eduardo Couture¹²¹, ao determinar as acepções que compreende o processo, salienta que este é uma seqüência de atos tendo em vista a coisa julgada. O processo está vinculado à atuação jurisdicional tendo por objetivo a solução de conflitos sob a égide de garantias constitucionais alheias ao debate parlamentar e à tramitação legislativa. Vê-se que Couture não admite que o vocábulo *processo* esteja jungido à esfera administrativa, mas tão somente à esfera jurisdicional.

Nessa mesma linha de idéias, destacam-se Teresa de Arruda Alvim e James Marins, que consideram o termo processo apenas quando o litígio alcança a esfera judicial, afirmando que o contencioso administrativo está mais próximo da noção de procedimento do que de processo propriamente dito¹²². Esses autores justificam tal posicionamento sob o

¹²¹ COUTURE, Eduardo J. *Fundamentos de derecho procesal civil*. 3. ed. Buenos Aires: Depalma, 1993, p. 202. Apud BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Princípios constitucionais do processo administrativo disciplinar*. São Paulo: Max Limonad. 1998. p. 37-38.

Eduardo J. Couture compreende o processo a partir de três acepções: I) como seqüência, é uma ação humana que se projeta no tempo; II) como relação jurídica, é um objeto jurídico ideal e III) como expediente ou conjunto de documentos, é um objeto físico. No que tange ao primeiro aspecto, o autor distingue entre processo e procedimento. Enquanto o procedimento constitui sucessão de atos, no processo, essa sucessão orienta-se ao fim da coisa julgada. O processo é, para o autor, dialético, buscando-se a verdade a partir da exposição da tese, da antítese e da síntese; da ação, da exceção e da sentença. Além de dialético, o debate ordena-se com razoável distribuição de oportunidades às partes ao longo do discurso. BACELLAR FILHO, Op. cit. p. 36.

¹²² ARRUDA ALVIM, Teresa. MARINS, James. *Processo tributário*. p. 10. In Repertório de jurisprudência e doutrina sobre processo tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. p. 7-22.

argumento de que não existe processo sem juízo de investigação. No processo administrativo, por carecer do requisito imparcialidade, não se pode dizer que exista contraditório. Afirmam ainda que o texto constitucional, garantidor do processo administrativo ou judicial (Artigo 5, LV da Constituição brasileira de 1988), goza de impropriedade técnica. Sendo que esse dispositivo legal não tem o poder de atribuir ao “procedimento administrativo o caráter e a natureza jurídica do processo judicial”¹²³.

Também Dejalma Campos é adepto do termo procedimento tributário para referir-se à esfera administrativa. Esse autor faz referência ao processo tributário em sentido amplo, definindo-o por “um conjunto de atos administrativos e judiciais superpostamente ordenados com o objetivo de apurar a obrigação tributária ou descumprimento desta, tendentes a dirimir controvérsias entre fisco e contribuinte”¹²⁴. O processo tributário em sentido amplo divide-se em processo judicial tributário e processo administrativo tributário. Já processo tributário, em sentido estrito, é o processo judicial propriamente dito. Assim, define procedimento administrativo tributário como “todo aquele procedimento que se destina à determinação, exigência ou dispensa do crédito fiscal, bem como à fixação do alcance de normas de tributação sobre casos concretos pelos órgãos competentes, ou à imposição de penalidades ao contribuinte”.

Sob argumentação diversa, Carlos Ari Sundfeld¹²⁵ prefere a expressão *procedimento* por significar “a sucessão de atos que se encadeiam e que condicionam a uma decisão final”, salientando que a expressão não deve ser entendida como modo de

¹²³ ARRUDA ALVIM, Teresa. MARINS, James. *Processo tributário*. p. 10. In: Repertório de jurisprudência e doutrina sobre processo tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. Op. cit. p. 7-22.

¹²⁴ CAMPOS, Dejalma de. *Direito Processual Tributário*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1995. p. 27.

¹²⁵ SUNDFELD, Carlos Ari. A importância do procedimento administrativo. *RDP*. n. 84. p. 74.

realização do processo, rito, mas, sim, como “somatórios de trâmites necessários ao desenvolvimento da atividade administrativa”, ou seja, em sentido semelhante ao termo processo judicial. Desse modo, prefere o termo procedimento uma vez que a palavra processo está ligada à atividade jurisdicional que tem características próprias.

Segundo Bacellar Filho¹²⁶, foi Manoel Franco Sobrinho quem primeiro no Brasil adotou processo como função geral, inerente a todas as funções estatais (Legislativas, Executivas e Judiciárias) e não somente ao Judiciário. Por sua própria natureza e forma, o processo administrativo é categoria especial do gênero processo, alcançando autonomia diante do direito processual. Na visão desse autor, enquanto o processo é uma sucessão de atos interligados e marcados pela presença de litígios envolvendo a administração, procedimento refere-se a *ato procedimento* unilateral.

Já na opinião de Sérgio Andréa Ferreira¹²⁷, o processo subdivide-se em processo em sentido amplo que se identifica com o próprio procedimento, consubstanciando-se em formalidades na prática de atos e fatos administrativos. Por outra ordem, o processo, em sentido estrito, constitui uma seqüência de atos ou fatos administrativos ordenados com o fim de solucionar uma controvérsia, resposta a uma pretensão ou pedido.

¹²⁶ FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. *Introdução ao Direito Processual Administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1971. p. 102. Apud . BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Princípios constitucionais do processo administrativo disciplinar*. São Paulo: Max Limonad. 1998. p. 42

¹²⁷ FERREIRA, Sérgio Andréa. *Garantia da Ampla Defesa no Direito Administrativo Processual Disciplinar*. RDP. São Paulo. n. 19, p. 60-8, 1972.

Salutar é a posição de Élio Fazzalari¹²⁸ que apresenta maior coerência no estudo do processo administrativo. Na visão desse autor, o processo está intimamente ligado à função jurisdicional apenas por fatores essencialmente históricos. Não existe nenhum critério que possa limitar o processo somente ao âmbito judicial, ou seja, o vocábulo processo está ligado à seara judicial apenas por fatores históricos. Para Fazzalari, o procedimento é gênero e o processo é espécie. O procedimento é mais amplo envolvendo o processo que tem como característica essencial o contraditório. O processo é empregado tanto na esfera jurisdicional como na administrativa. O processo é uma seqüência de atos destinados a um fim, contando com a participação dos interessados.

Vê-se que não é tarefa fácil conceituar processo e procedimento administrativo, pois verificam-se entre os doutrinadores divergências do que seja realmente processo, como também qual a melhor terminologia para definir a sucessão de atos praticados pela administração tendentes a resolver uma controvérsia travada entre ela e administrados, com a presença do contraditório e imparcialidade. Depois do contraditório, a imparcialidade é o requisito essencial para o verdadeiro processo, em qualquer âmbito. O processo tributário precisa de maior amadurecimento nesse aspecto, sob pena de macular as instituições democráticas pelo desrespeito e insegurança. Ao invés de dar um passo atrás afirmando que não se trata de processo e, sim, de procedimento, por haver dúvidas quanto à efetividade do contraditório e imparcialidade, deve-se, mais do que nunca, consubstanciar o processo, fazê-lo realmente efetivo através de tais requisitos.

¹²⁸ FAZZALARI, Élio. *Processo: teoria generale. Novissimo Digesto Italiano*, Torino, v. XIII, 1966. p.1069 Apud. BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Princípios constitucionais do processo administrativo disciplinar*. São Paulo: Max Limonad. 1998. p. 43-4.

Dessa sorte, entende-se que a melhor expressão é processo administrativo tributário por se tratar de uma seqüência de atos com o objetivo de solucionar uma questão suscitada no âmbito da relação jurídica tributária. Sem dúvida, quando o contribuinte não concorda com os termos do lançamento e recorre à administração, suscita-se aí uma controvérsia, pois há resistência a uma pretensão – pretensão do fisco em ver satisfeito o crédito tributário. Nesse aspecto, discorda-se de alguns doutrinadores que insistem em afirmar que o processo tributário é apenas a sucessão de atos que dão continuidade ao lançamento. Sem dúvida, trata-se de processo tributário, por caracterizar uma pretensão resistida com a presença de contraditório. O processo administrativo, que por ventura se aventa sem a presença do contraditório, deve ser abolido de todas as formas, pois, sem esse requisito, a sua natureza jurídica fica prejudicada.

Assim, o processo está contido no procedimento. O procedimento existe sem que necessariamente exista o processo. Do mesmo modo, podem-se desenvolver um ou mais procedimentos em um mesmo processo. Como desdobramento lógico, afigura-se que processo está além da atividade judicial. Como bem adverte Bacellar Filho, “nem procedimento é sinônimo de função administrativa, nem o processo, de função jurisdicional¹²⁹”. No entanto, a consulta, por não haver pretensão resistida, não pode configurar processo, mas tão somente procedimento.

Para um estudo mais aprofundado do processo administrativo, tem-se, no capítulo seguinte, uma abordagem acerca dos seus princípios informadores. A primeira parte desse capítulo ressalta a coesão entre processo e a Constituição. Posteriormente, faz-

¹²⁹ BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Princípios constitucionais do processo administrativo disciplinar*. São Paulo: Max Limonad. 1998. p. 55.

se um breve relato da normatividade dos princípios constitucionais e, mais adiante, tem-se um estudo acerca dos princípios informadores do processo administrativo.

CAPÍTULO 3

DOS PRINCÍPIOS INFORMADORES DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

3.1 Processo e procedimento administrativo e a Constituição de 1988

A principal característica do Estado de Direito é a presença da Constituição legitimada pelos cidadãos. A legitimidade, segundo Moreira Neto, é a conformidade do agir do Estado ao interesse público recolhido pelos instrumentos juspolíticos da democracia.¹³⁰ O Estado de Direito se traduz na idéia de vinculação jurídica do agir estatal em função da garantia dos direitos fundamentais. A Constituição, nesse aspecto, é vista como norma vinculadora de todos os demais preceitos normativos do ordenamento jurídico. Todas as

¹³⁰ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Legitimidade e discricionariedade: novas reflexões sobre os limites e controle da discricionariedade*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991. p. 17. Salienta o autor que a administração pública mantém o vínculo da legalidade que é legitimidade positivada e o vínculo da legitimidade referindo-se ao que não foi ou não pode ser positivado. Op. cit. p. 15. Realça Bacelar Filho que o Estado de Direito pressupõe a existência de uma ordem legitimada e legalizada. BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Princípios constitucionais do processo administrativo disciplinar*. São Paulo: Max Limonad. 1998. p. 129.

normas devem guardar respeito aos dispositivos constitucionais. Nessa ordem de idéias, o Direito Processual não só deve atuar em conformidade com a Constituição, como também se reveste de instrumento através do qual a Constituição se materializa.

Segundo Dinamarco¹³¹, “o processualista moderno adquiriu a consciência de que, como instrumento a serviço da ordem constitucional, o processo precisa refletir as bases do regime democrático, nela proclamados; ele ampara, por assim dizer, o microcosmos democrático do Estado-de-Direito, com as conotações da liberdade e participação (contraditório) em clima de legalidade e responsabilidade”.

O processo age como instrumento a serviço da ordem constitucional. Por outro lado, é através do embasamento teórico constitucional que o processo busca suas raízes. Nos princípios constitucionais, dentre eles, da igualdade, da legalidade, do contraditório e da ampla defesa está a célula *mater* do processo. É na lei maior do ordenamento que se encontra o cerne de que ninguém pode ser julgado sem antes manifestar sua defesa. A garantia de que os direitos e liberdades individuais asseguradas pela Constituição se tornarão efetivos se manifesta através da processualidade.

O processo, nesse aspecto, deve garantir a liberdade de participação dos indivíduos face a decisões administrativas ou judiciais, consubstanciando o direito de defesa do indivíduo consagrado pela ordem constitucional. Esse direito de defesa abarca, ainda, outros preceitos, dentre eles, a garantia de imparcialidade dos julgamentos.

¹³¹ DINAMARCO, Cândido Rangel. *A instrumentalidade do processo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. p. 26

Como bem assinala José Alfredo de Oliveira Baracho¹³², como instrumento de atuação das fórmulas constitucionais, o processo acarreta a transformação de mero direito declarado em direito garantido.

Na mesma linha, Adolfo Gelsi Bidart¹³³, citado por Alberto Nogueira, ressalta que:

“A Constituição é a base também do Direito Processual, como ciência e como ramo do Direito Positivo. Nela o processo aparece como uma garantia universal e fundamental para lograr a efetividade do direito quando, nos casos concretos, não se obtém seu espontâneo e adequado cumprimento. O processo deve estabelecer-se por lei, integrado através da autoridade judicial. A lei deve assegurar o livre e efetivo acesso judicial, como também a efetiva e igualitária atuação do mesmo.” (Tradução da autora da dissertação).

Com efeito, assinala Cedeño de Barros¹³⁴:

“A forma dá garantia de que uma decisão será precedida de um exame leal do litígio, efetuado no respeito ao direito de defesa, que abarca o direito ao silêncio, ao contraditório e à imparcialidade dos julgadores, preceitos esses compreendidos na fórmula *due process of law*, como postulado constitucional fundamental do processo – civil, penal, ou administrativo tributário ou funcional –, assegurando a tutela dos bens da vida em seu sentido mais amplo e genérico ...”

É através do processo administrativo tributário justo que os indivíduos terão garantia de verem corrigidos os atos dos agentes públicos que venham a violar os seus direitos. Através do processo, a Constituição se materializa garantindo segurança jurídica aos cidadãos.

¹³² BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Hermenêutica constitucional*. RDP n. 60. p.59.

¹³³ No Original - *La constitución es la base, también, del Derecho Procesual, como ciencia y como rama del Derecho positivo. En ella el proceso aparece como una garantía universal y fundamental para lograr la efectividad del derecho cuando, em casos concretos, no obtiene su espontáneo y adecuado cumplimiento. El proceso debe establecerse por ley, integrarse con la autoridad judicial y quienes reclaman justicia-debiendo asegurarse tanto el libre e efetivo aceso al proceso judicial, como la efectiva e igualitaria actuación en el mismo.* BIDART, Adolfo Gelsi. *Incidencia constitucional sobre el proceso*. *Revista de Processo*. São Paulo. v. 8. n. 30. 1983. p. 193-205 Apud NOGUEIRA, Alberto. *O devido processo legal tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar., 1997. p. 35-6.

¹³⁴ BARROS, José Cedeño de. *Aplicação dos princípios constitucionais do processo no direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1996. p.131.

Prevê o Artigo 8º da Convenção Americana dos Direitos Humanos¹³⁵ (denominada Pacto de São José da Costa Rica, subscrita em novembro de 1969 e ratificada pelo Brasil em novembro de 1992), os Direitos Humanos do Contribuinte, interditando legislações fiscais que possam ferir a igualdade, a vida, a liberdade, a segurança, a propriedade, o acesso à justiça e à dignidade do homem, determinando também que todos os contribuintes têm o direito de serem ouvidos, com as devidas garantias e dentro de um prazo razoável, por um juiz ou tribunal competente, independente e imparcial, para sustação de qualquer acusação penal e para determinação de seus direitos e obrigações de ordem civil, trabalhista, fiscal ou de qualquer outro caráter. Tal preceito reveste-se de obrigatoriedade no Direito brasileiro, tendo em vista que o Art. 98 do Código Tributário Nacional determina que os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, sendo ainda que serão observados pela legislação posterior. Preceito esse que deve ser combinado com o § 2º, do Artigo 5, da Constituição de 1988, tendo em vista que o Tratado alcança os direitos e garantias individuais.

Desse modo, a garantia de acesso aos tribunais é uma garantia que consagra o Estado de Direito. O direito de alegar as suas razões ante um julgamento constitui premissa básica de qualquer sociedade politicamente organizada. O direito de defesa advém do âmago do sentido de justiça: a todos o direito de defender-se perante um julgamento justo.

¹³⁵ Apud BARROS, José Cedeño de. *Aplicação dos princípios constitucionais do processo no direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1996. p.131.

Gordillo¹³⁶, ao citar Wade e Philips, sustenta que “o princípio do direito de defesa é tão antigo quanto o próprio homem, tendo em vista o que expressou uma Corte Inglesa, em 1724, em um famoso caso: ‘até mesmo Deus não sentenciou Adão sem antes chamá-lo a alegar sua defesa. Adão? – disse Deus –, onde estavas tu? Terias tu, porventura comido do fruto da árvore que eu te havia proibido de comer?’ ” (Tradução da autora da dissertação)

Em nosso ordenamento, a garantia de acesso aos tribunais está prevista no Artigo 5º, inciso LV, da Constituição de 1988 que determina que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. Tal mandamento constitucional vincula-se profundamente ao inciso LIV do mesmo artigo assegurando o devido processo legal.

Segundo Odete Medauar¹³⁷, a Constituição de 1988 determina especificamente ao processo administrativo dois princípios, que são os do contraditório e da ampla defesa. Por outro lado, ressalta Bacellar Filho¹³⁸ que, na fixação do regime processual, deve-se incluir o princípio do juiz natural entre os princípios do contraditório e da ampla defesa. Para José Alfredo de Oliveira Baracho¹³⁹, os princípios processuais constitucionais são o princípio do juiz natural, garantias de independência do juiz, direito à defesa em juízo, devido processo legal, livre acesso ao processo, motivação da sentença e o princípio da imparcialidade.

¹³⁶ No Original - *El principio enunciado tiene tanto antigüedad como el hombre, a estar a lo que expresó en 1724 una corte inglesa en el famoso caso del doctor Bentley: ‘Hasta Diós mismo no sentenció a Adán antes de llamarlo a hacer su defensa. ¿Adán – Dijo Diós –, dónde estabas tú? ¿no has comido del árbol de que no debías hacerlo?’* GORDILLO, Agustín A. La garantía de defensa como principio de eficacia en el procedimiento administrativo. RDP. n 10. p. 17.

¹³⁷ Conforme MEDAUR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p. 187.

¹³⁸ Conforme BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Princípios constitucionais do processo administrativo disciplinar*. São Paulo: Max Limonad. 1998. p. 202.

¹³⁹ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Teoria geral da cidadania: a plenitude da cidadania e as garantias constitucionais processuais*. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 10. Apud BACELLAR FILHO, Op. cit. p.151.

Salienta Canotilho,¹⁴⁰ que “o procedimento capta, com rigor, a concretização de normas constitucionais (...) pois, nele se conjugam, sob uma perspectiva dinâmica, os momentos formais e materiais de realização de um programa normativo”. A Constituição, ao conter princípios normativos garantidores do processo, assegura que o processo se desencadeie na mais alta perspectiva de realização da justiça.

Torna-se importante ressaltar que os atos que compõem o processo devem ser coordenados de maneira a se chegar a uma conclusão justa. Para Canotilho¹⁴¹, proteção através do devido processo é sinônimo de processo justo. Na determinação do que seja processo justo ou devido processo, reporta-se à doutrina americana que busca sustentação em duas concepções do princípio do devido processo: a concepção processual e a concepção material ou substantiva¹⁴². A concepção processual do princípio do devido processo está calcada na idéia de legalidade. Observar-se-á se o processo fora criado e desenvolvido segundo a lei. A teoria processual, que Canotilho também denomina teoria do processo devido por qualificação legal, está limitada a determinar se uma pessoa privada dos seus direitos fundamentais da vida, liberdade, propriedade tem direito de exigir que essa privação seja feita sob um processo especificado na lei. Por outro lado, a concepção material de processo justo está fundamentada na própria idéia de justiça. O princípio da busca da justiça permeia todo o procedimento, ou seja, busca a realidade da justiça (*actuality of justice*). A idéia de justiça está bem além da idéia de processo legal, englobando-a.

¹⁴⁰ CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1998. p. 899.

¹⁴¹ CANOTILHO, Op. cit. p. 46-2.

¹⁴² BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Princípios constitucionais do processo administrativo disciplinar*. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 200.

Cristopher Wolfe¹⁴³ lembra que a doutrina do devido processo legal substantivo assim foi denominada porque a investigação não se centrava no procedimento legal, mas na própria lei, caso se pudesse exigir que uma pessoa obedecesse essa lei. Se a lei operasse privação arbitrária da vida, propriedade, liberdade, a Suprema Corte Americana poderia declarar sua inconstitucionalidade por ofensa ao princípio do *substantive due process*.

Observa Couture¹⁴⁴ que o devido processo legal compreende o direito material da lei preestabelecida e o direito processual do juiz competente. O processo desencadeia-se na forma legal dotada de todas as garantias processuais.

Ressalta J.J. Canotilho¹⁴⁵ que:

“O ‘processo devido’ começa por ser um processo justo logo no momento da criação normativo-legislativa. Os objetivos da exigência do processo devido não poderiam ser conseguidos se o legislador pudesse livre e voluntariamente converter qualquer processo em processo equitativo. Esta a razão pela qual os autores passaram a reclamar a necessidade de critérios materiais informadores do processo devido e expressa e implicitamente revelados pelas normas da Constituição e pelos uso e procedimentos estabelecidos no direito comum ou disposições ‘estatutárias’ ”.

Ao determinar que devido processo se trata de processo justo, Canotilho defende a análise dos requisitos intrínsecos da lei pelos juizes, tendo em vista a rigorosa observância dos princípios constitucionais de justiça. Por outro lado, sugere às autoridades legiferantes que deve ser vedado dispor arbitrariamente sobre a vida, a liberdade e a propriedade das pessoas, sem razões fundamentadas.

¹⁴³ WOLFE, Cristopher. *La transformación de la interpretación constitucional*. Madrid: Civitas, 1991. p. 210
Apud BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Princípios constitucionais do processo administrativo disciplinar*. São Paulo: Max Limonad. 1998. p. 200.

¹⁴⁴ COUTURE, Eduardo J. *Estudios de Derecho Processual Civil*. 3. ed. Buenos Aires: Depalma, 1979. Tomo I. p.50. Apud BACELLAR FILHO, Op. cit. p. 201.

¹⁴⁵ CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 3.ed. Coimbra: Almedina, 1998. p. 462.

Por outro lado, para Canotilho¹⁴⁶, o processo justo é constituído desde a atividade legiferante.

O processo devido em direito significa a obrigatoriedade de observância de um tipo de processo legalmente previsto antes de alguém ser privado da vida, da liberdade e da propriedade. Nesses termos, o processo devido é o processo previsto na lei para a aplicação de penas privativas da vida, da liberdade e da propriedade. Dito ainda por outras palavras: *due process* equivale ao processo justo definido por lei para se dizer o direito no momento jurisdicional de aplicação de sanções ...”.

Ressalta, ainda, Canotilho¹⁴⁷ que essa idéia básica abre a porta para uma outra, do processo devido como processo justo de criação legal de normas jurídicas, designadamente das normas restritivas das liberdades dos cidadãos. Ou seja, o *due process of law* pressupõe que o processo legalmente previsto para a aplicação de penas seja ele próprio um processo devido obedecendo aos trâmites procedimentais formalmente estabelecidos na Constituição ou plasmados em regras regimentais das assembleias legislativas. Procedimentos justos e adequados moldam a atividade legiferante. Dizer o direito segundo um processo justo pressupõe que justo seja o procedimento de criação legal dos mesmos processos.

Destaca-se a posição de Canotilho¹⁴⁸ para quem a compreensão das decisões constitucionais como decisões justas, sejam elas tomadas no âmbito da função administrativa, legislativa ou da função jurisdicional, no que se refere ao modo de decidir e quanto ao produto final, implica idéia de vinculação constitucional de todas as atividades concretizadoras da Constituição nos vários momentos de desenvolvimento e não de apenas no ato definitivo e final.

¹⁴⁶ CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 3.ed. Coimbra: Almedina, 1998. p. 461.

¹⁴⁷ Conforme CANOTILHO, Op. cit. p. 461.

¹⁴⁸ Conforme CANOTILHO, Op. cit. p. 899.

O devido processo representa a garantia do processo legislativo e, especialmente, a garantia de que a lei é razoável, justa e contida nos limites constitucionais.

Segundo Lúcia Valle Figueiredo¹⁴⁹, o devido processo legal em nosso texto constitucional é acolhido não no sentido meramente formal, mas também no sentido substancial ou material e estará aplicando o devido processo quando aplicar a lei que guarda obediência à Constituição. Salaria a autora que “não será devido processo legal se o Magistrado, no seu mister, não estiver agindo em defesa da cidadania”.¹⁵⁰

Nesse aspecto, ressalta a autora¹⁵¹:

“Hoje, ninguém concebe mais que o direito esteja apoiado apenas na lei, mas sim na Lei das leis, na Constituição e nos seus princípios vetoriais. Portanto, só será devido processo aquele que, materialmente, fundamentalmente, guardar obediência à Constituição; fora disso teremos *undue process of law*”. (Grifos da autora).

Por si só, o procedimento administrativo não é suficiente para garantir a democracia, tendo em vista que pode apresentar conteúdo antidemocrático em suas estruturas. Na opinião de Bacellar Filho “afirmar a instrumentalidade democrática do processo e do procedimento administrativo não significa filiar-se a uma concepção procedimental e formal de democracia. O ‘democrático’ imprime ao Estado de Direito uma ordem ética. Através do processo e do procedimento administrativo pode-se controlar a vinculação da administração aos valores constitucionais legitimantes¹⁵²”. O consenso é que é o cerne da legitimidade, ou seja, a legitimidade do poder está ligada a valores consensualmente aceitos. No entanto, legitimidade

¹⁴⁹ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. O devido processo legal. *RDT*. n. 58. p. 109-13.

¹⁵⁰ FIGUEIREDO, Op. cit. p.112.

¹⁵¹ FIGUEIREDO, Op. cit. p.109.

¹⁵² BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Princípios constitucionais do processo administrativo disciplinar*. São Paulo: Max Limonad. 1998. p. 135-36.

por si só não é suficiente para garantia da democracia. A maioria não é condição suficiente para a democracia, tendo em vista que a maioria pode estabelecer postulados normativos antidemocráticos. A democracia está consubstanciada no Estado de Direito, em que se estabelecem garantias fundamentais e imposição de limites ao legislador, ao administrador como também ao julgador .

Assim, o Estado Democrático de Direito busca equilíbrio entre a ordem legítima e a ordem legal, entre a informalidade e a formalidade normativas. Deve existir uma conciliação entre o poder da maioria democrática e as regras formadoras do Estado de Direito. Não havendo tal conjugação, a força de ambas pode acabar por se anularem, vigorando isoladamente a legalidade ou a legitimidade¹⁵³.

Gordillo¹⁵⁴, em estudo aprofundado acerca do princípio da defesa como critério de eficácia política, destaca que “o procedimento leal e justo que respeite integralmente o direito dos indivíduos de ser ouvido, de produzir prova e controlar a da administração é um critério de eficácia política e de legitimidade do exercício do poder”. (Tradução da autora da dissertação).

Assim é inconcebível que uma parte seja julgada sem ter sido ouvida como também sem ter conhecimento das alegações, documentos e motivos da parte contrária.

¹⁵³ Nesse sentido BACELLAR FILHO, Romeu Filipe. *Princípios constitucionais do processo administrativo disciplinar*. São Paulo: Max Limonad. 1998. p. 136.

Segundo Bacellar Filho, Luigi Ferrajoli sustenta que a democracia moderna apresenta duas dimensões: a dimensão política ou a democracia enquanto poder da maioria; e a dimensão do Estado de Direito, onde, sobretudo, o poder da maioria está submetido aos direitos fundamentais, caracterizando-se como poder não absoluto, mas subordinado à Constituição. BACELLAR FILHO, Op. cit. p. 136.

¹⁵⁴ No Original -*Un procedimiento leal y justo en que se respete integralmente el derecho de los individuos a ser oídos y a producir prueba y controlar la de la administración, por fin, sirve también a un criterio de eficacia política y de legitimidad de ejercicio del poder*. GORDILLO, Agustín A. La garantía de defensa como principio de eficacia en el procedimiento administrativo. *RDP*. n 10. p. 120.

Interessante é a lição de Manoel Gonçalves Ferreira Filho¹⁵⁵ ao ressaltar que “ninguém é socialmente livre quando depende inteiramente de outro, quando tem à mercê do outro a satisfação de suas necessidades elementares. E seja este ‘outro’ quer o patrão, quer o ‘Estado’. E especialmente quando ele é o Estado, pois aí o poder econômico se soma ao poder político, propiciando a completa sujeição ao indivíduo”.

Sem dúvida, o procedimento administrativo constitui um avanço democrático, atuando como sistema de freios e contrapesos do poder funcional, em que as prerrogativas do poder público ficam moldadas pelo controle da legalidade, o que tende a afastar a existência de poder arbitrário.

3.2 Normatividade dos princípios constitucionais

A distinção entre regras e princípios se faz importante por constituir a base da fundamentação dos direitos fundamentais. Por outro lado, reveste-se de importante elemento de solução de colisão entre normas como também de imposição de limites às normas inseridas no ordenamento jurídico¹⁵⁶.

Ressalta-se que um modelo constituído apenas por regras teria como consequência um sistema jurídico de limitada racionalidade prática. Seria necessário uma exaustiva quantidade de regras para disciplinar “as questões do mundo e da vida”,¹⁵⁷ o que constituiria

¹⁵⁵ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Idéias para uma nova constituição brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1987. p. 91 Apud BARROS, José Cedeño de. *Aplicação dos princípios constitucionais do processo no direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 130.

¹⁵⁶ Conforme ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993. p 81.

¹⁵⁷ CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1998. p 1.088.

um excesso de legalismo sem permissão para a complementação e desenvolvimento do sistema, impedindo, ainda, a introdução de conflitos. Por outro lado, um sistema baseado apenas em princípios conduziria à total indeterminação do sistema, como também à coexistência de princípios conflitantes, o que desencadearia um grande malefício para o sistema jurídico: a insegurança jurídica.

Alexy¹⁵⁸, ao dispor sobre a subdivisão de regras e princípios, assevera que “tanto as regras quanto os princípios constituem normas uma vez que ambas dizem o que deve ser. Ambas podem ser formuladas com a ajuda de expressões deonticas básicas de mandamento, permissão e proibição. Os princípios igualmente às regras constituem razões para juízos concretos do dever ser”. (Tradução da autora da dissertação).

Com diferença de nomenclatura, Jorge Miranda¹⁵⁹ defende a normatividade das normas constitucionais subdividindo-as em normas-princípio e normas-disposição.

A distinção entre regras e princípios é bastante complexa. Tal complexidade se deve, segundo Canotilho¹⁶⁰, a duas questões fundamentais. A primeira de não se ter claro qual a função do princípio. Em outras palavras, se os princípios desenvolvem uma função teórica-argumentativa ou se são normas de conduta. A segunda refere-se à dúvida quanto se princípios e regras pertencem a uma mesma *familia*, com uma pequena diferença de grau (generalidade, conteúdo informativo, hierarquia das fontes, explicitação do conteúdo, conteúdo valorativo), ou se princípios e regras são substancialmente diferentes qualitativamente.

¹⁵⁸ No original - *Tanto las reglas como los principios son normas porque ambos dicen lo que debe ser. Ambos pueden ser formulados com la ayuda de las expresiones deonticas básicas del mandato, la permisión y la prohibición. Los principios la igual que las reglas, son razones para juicios concretos de deber ser ...* ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993. p. 83.

¹⁵⁹ MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional: direitos fundamentais*. Coimbra: Coimbra 1983. Tomo II, p. 198.

Neste trabalho, tomaram-se por base as distinções elencadas por J. J. Canotilho¹⁶¹, tendo em vista a sua riqueza de conteúdo. O autor sugere vários critérios de distinção:

- Quanto ao grau de abstração - Os princípios são normas com um grau de abstração relativamente elevado, por outro lado, as regras possuem uma abstração relativamente reduzida.
- Quanto ao grau de determinabilidade na aplicação do caso concreto - Os princípios, por serem vagos e indeterminados, necessitam de mediações concretizadoras, ao passo que as regras são susceptíveis de aplicação direta.
- Quanto ao carácter de fundamentalidade no sistema das fontes de direito - Os princípios são normas de natureza ou com um papel fundamental no ordenamento jurídico devido a sua importância estruturante, como, por exemplo, o princípio do Estado de Direito.
- Quanto à *proximidade* da ideia de direito - Os princípios são *standards* juridicamente vinculantes radicados na exigência de justiça – em que o autor toma como base os ensinamentos de Dworkin -, ou na ideia de direito – reportando-se a Larebz; as regras podem ser normas vinculantes com um conteúdo meramente funcional.
- Quanto a natureza normogénica - Os princípios são fundamento de regras, ou seja, são normas que estão na base ou constituem a *ratio* de regras jurídicas.

3.3 Princípios do processo administrativo tributário

A doutrina não é unânime na uniformização dos princípios do processo administrativo tributário. Especificamente para o processo administrativo em geral, a

¹⁶⁰ Conforme CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1998. p 1.087.

¹⁶¹ CANOTILHO, Op. cit. p. 1.086-7.

Constituição prevê os princípios do contraditório e ampla defesa. Os demais princípios são objeto da construção do conhecimento através da doutrina, da lei e da jurisprudência¹⁶². No entanto, ressalta-se que o controle da legalidade administrativa emana da própria Constituição e é inerente a todo ato administrativo.

Hely Lopes Meirelles¹⁶³ foi quem primeiro chamou a atenção para a necessidade de fixação de princípios gerais do processo administrativo, tendo em vista a formação de uma teoria geral do processo administrativo. Nessa ordem de idéias, destacou cinco princípios gerais, quais sejam: o da legalidade objetiva, oficialidade, formalismo, verdade material e garantia de defesa. Ressalta-se que, também na década de setenta, Manoel de Oliveira Franco Sobrinho¹⁶⁴ desenvolveu relevante estudo acerca do processo administrativo no Brasil. Na oportunidade, elencou os princípios da legalidade, princípio da impulsão de ofício, princípio da contraditório, princípio da instrução e da verdade material, princípio da garantia de defesa e princípio da imparcialidade, como princípios norteadores do processo administrativo.

Mais adiante, a Lei n. 9.784 de 29 de Janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da administração pública federal, enfatiza que a administração pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.¹⁶⁵

¹⁶² Nesse sentido MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p. 187.

¹⁶³ MEIRELLES, Hely Lopes. O processo administrativo. *Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo*. São Paulo, n.7, p. 35. 1975.

¹⁶⁴ Conforme BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Princípios constitucionais do processo administrativo disciplinar*. São Paulo: Max Limonad. 1998. p. 139-140.

¹⁶⁵ TRANSITOBASIL. *Legislação*. Disponível em internet. <www.transitobrasil.com.br/19784.htm> acesso em: 20 dez. de 2000.

Para efeito deste trabalho, ter-se-á uma abordagem dos princípios da legalidade objetiva, da oficialidade, da verdade material, do formalismo moderado, do contraditório e ampla defesa.

3.3.1 Princípio da legalidade objetiva

O processo administrativo há de ser instaurado com a estrita observância da lei, tendo em vista que toda atividade administrativa está subordinada à lei.

Ressalta Lúcia Valle Figueiredo¹⁶⁶ que o “regime de estrita legalidade não é apenas a proibição de atos vedados pela lei, mas, sobretudo, a prática, tão somente, dos expressamente por ela permitidos. Mesmo na discricionariedade encontra teto e baliza dentro da própria norma”.

O princípio da legalidade, máxima do Estado Democrático de Direito, previsto no art. 5º, II da Constituição Federal de 1988 “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” não poderia deixar de ser ressaltado ao analisar os princípios norteadores do processo administrativo. O princípio da legalidade está também inserido na Constituição, no artigo 37, que se refere aos atos administrativos propriamente ditos, e no artigo 150, I referente à legalidade tributária. Todas essas vertentes do princípio da legalidade visam a boa gestão dos atos e negócios administrativos.

O princípio da legalidade objetiva tem conteúdo específico: determinar que a criação de todo processo administrativo deve ser embasada em um mandamento legal. Ou seja,

¹⁶⁶ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de direito administrativo*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 36. Apud EMERECIANO, Adelmo da Silva. *Procedimentos fiscalizatórios e a defesa do contribuinte*. Campinas, São Paulo: Copola Livros, 1995. p. 165.

o processo administrativo só pode ser instaurado se houver uma lei que permita ou determine a sua instauração.

Tanto o princípio da legalidade no contexto da norma constitucional quanto o princípio da legalidade objetiva visam verificar a conformação da atividade e do ato administrativo às normas legais.

3.3.2 Princípio da oficialidade

Segundo o princípio da oficialidade, cabe à administração pública zelar pelo regular curso do processo evitando que o mesmo fique paralisado por inércia do contribuinte, ou da própria administração, como também por atos protelatórios de terceiros. Iniciado o processo, caberá à administração impulsioná-los até o final. Nesse aspecto, torna-se irrelevante se o processo foi de iniciativa do interessado ou da fazenda pública. Isso porque, ao ser iniciado, o processo administrativo passa a pertencer ao poder público¹⁶⁷, sendo do interesse da coletividade que as contendas e constrangimentos se resolvam. Além do mais, o bom andamento da justiça implica sensação de confiança nas instituições democráticas.

O princípio da oficialidade é corolário do princípio da legalidade objetiva, tendo em vista que tem por escopo propiciar à administração o controle da legalidade dos atos durante todo o processo. Assim, as providências para a averiguação de fatos e solução da controvérsia cabe tanto à administração quanto ao administrado. No entanto, o empenho na condução e

¹⁶⁷ Segundo Aurélio Pitanga Seixas Filho, o princípio da oficialidade, corolário da legalidade objetiva, não tem sido esquecido nas diversas legislações que sistematizam o procedimento recursal, em se concede a faculdade de ser revista a ilegalidade do 'auto de infração pela autoridade decisória, mesmo na ausência de impugnação do sujeito passivo, ou no caso de sua intempestividade'. Apud CAMPOS, Dejalma de. *Direito processual tributário*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1995. p. 47.

desdobramento da seqüência dos atos até a conclusão final é de inteira responsabilidade da administração.

Ressalta Odete Medauar¹⁶⁸ que o princípio da oficialidade não elide a atuação dos sujeitos, garantida pelos princípios do contraditório e da ampla defesa. E, sim, “expressa, em especial, a responsabilidade da administração pelo andamento regular e contínuo do processo, 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”.

Por outro lado, se a administração não zela pelo andamento do processo, ferindo o princípio da oficialidade, age com omissão, ficando seus agentes sujeitos a serem responsabilizados.

Odete Medauar¹⁶⁹ aponta três decorrências do princípio da oficialidade. A primeira refere-se à atuação da administração no processo, que é de caráter abrangente, não se limitando apenas aos aspectos apontados pelos sujeitos. Outra decorrência importante ressaltada pela autora é que a obtenção de provas e de dados para esclarecimento de fatos e situações deve também ser efetuada de ofício, além do pedido dos sujeitos. E, por último, a inércia dos sujeitos (particulares, servidores e órgãos públicos interessados) não acarreta paralisação do processo, salvo o caso de providências pedidas pelo particular e que dependam de documentos que deve juntar. Ressalta a autora que, nesses casos, a administração deverá conceder prazo para a juntada, encerrando o processo se ocorrer inércia.

¹⁶⁸ MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p. 190.

¹⁶⁹ MEDAUAR, Op. cit. p. 190-1.

3.3.3 Princípio da verdade material

O princípio da verdade material procura buscar a essência dos fatos. Está diretamente relacionado com o sentido de justiça de maneira que a verdade dos fatos deve estar além da forma. Busca-se a substância.

A administração, para a apuração da verdade, não fica restrita aos fatos alegados e demonstrados no processo. Ao contrário do que reza o Código de Processo Civil, em que o julgador deve ater-se às provas apresentadas no devido tempo pelas partes (princípio da verdade formal), o princípio da verdade material autoriza a administração a valer-se de qualquer prova legítima de que tenha conhecimento até o julgamento final. Poderá, ainda, conhecer de novas provas oriundas de outros processos ou de fatos supervenientes.

Segundo Luiz Henrique Barros de Arruda¹⁷⁰ “não só é facultado ao reclamante, após a fase inaugural, levar aos autos novas provas, como é dever da autoridade administrativa atentar para todas as provas e fatos de que tenha conhecimento, ou mesmo determinar a produção de provas, trazendo-as aos autos, quando sejam capazes de influenciar na decisão.

3.3.4 Princípio do formalismo moderado

Esse princípio também é uma decorrência lógica do primado de supremacia do interesse público sobre o particular.

¹⁷⁰ ARRUDA, Luiz Henrique Barros de. *Processo administrativo fiscal*. 2. ed. São Paulo: Resenha Tributária. 1994. p. 05.

O processo administrativo deve ser simples, sem exigências formais excessivas que afastem a verdade dos fatos. Ressalta-se que, no processo administrativo, a parte não é obrigada a se ver acompanhada de advogado, motivo pelo qual os procedimentos não podem ser complicados, restrito apenas a especialistas.

Objetiva-se, através desse princípio, propiciar ao contribuinte uma situação igualitária perante a administração pública. Compõe-se pela ausência de formas rígidas, de modelos exclusivos, significando *a contrario sensu* a aceitação de rol amplo de direitos e prerrogativas no que diz respeito à busca da verdade. Por essa observância, devem-se conhecer todos os efeitos favoráveis que o recorrente suscitar em seu interesse tais como pequenas incorreções de forma, devida correção de instância quando a petição for dirigida à autoridade diversa da competente para proferir o despacho ou decisão, tolerância quanto à denominação de recursos, e demais peças¹⁷¹.

Nesse sentido, cabe à administração pública promover o devido saneamento das irregularidades formais tanto a fim de evitar ônus e desperdício de tempo, como também propiciar mais facilidade e acesso à justiça ao interessado. Torna-se necessário ressaltar que o princípio do informalismo em favor do interessado não pode causar prejuízo à sistematização necessária à tramitação do processo administrativo.

Segundo Garrido Falla¹⁷², esse princípio deve ser “(...) aplicado com espírito de benignidade e sempre em benefício do administrado, para que por defeito de forma não se rejeitem atos de defesa e recursos mal-qualificados”.

¹⁷¹ Conforme CASTRO, Alexandre Barros. *Procedimento administrativo tributário*. São Paulo: Atlas, 1996. p. 102-103.

¹⁷² FALLA, Fernando Garrido. *Régimen de Impugnación de los actos administrativos*. Madrid, 1971. p.59-60. Apud MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 594.

Destaca-se o Artigo 2º, do Decreto n. 70.235/72, que determina que os atos administrativos devem conter apenas o indispensável à sua finalidade, sempre que disposição legal não prescreva de forma diversa. Por outro lado, a preclusão das razões de defesa não alegadas na inicial tem sido tolerada, tendo em vista que se admite a juntada de provas até mesmo depois de proferida a decisão de primeira instância, é claro, ressalvados os casos de evidente aceitação das impugnações contidas no auto de infração ou na notificação do lançamento¹⁷³.

Dessa forma, o processo administrativo garante a celeridade das fases sem prejuízo dos esclarecimentos necessários à conclusão da verdade.

Ressalta-se que alguns autores contrapõem-se à idéia de informalismo em favor do interessado. Na verdade, o termo informalismo traz a idéia de completa ausência de formas, o que não acontece. O princípio prevê uma moderação na exigência das formas, uma *descomplicação* do procedimento, objetivando o princípio do acesso à justiça. Há ritos e formas, até porque se trata de um procedimento, que é constituído por uma seqüência ordenada de atos. Sem dúvida, o processo administrativo, de modo geral, e, especialmente, o tributário, por envolver a arrecadação compulsória, deve conter métodos acessíveis para que o administrado alegue sua defesa contra atos arbitrários dos agentes públicos. É uma forma de garantir segurança jurídica aos cidadãos que se vêem autuados pela autoridade administrativa. É, de certa forma, um princípio de contrapeso ao super poder do Estado.

¹⁷³ Conforme ARRUDA, Luiz Henrique Barros de. *Processo administrativo fiscal*. 2. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. p. 05.

Na lição de Bacellar Filho¹⁷⁴, “o formalismo moderado exclui, por lógica, a corrente de afirmação do informalismo a favor do administrado. O informalismo é refutado não por ser a favor ou contra o administrado, mas por não fornecer critérios objetivos de decisão”.

No entanto, a ausência de formas rígidas vincula apenas o administrado. Já na administração pública, os atos são rigidamente formais, um dos corolários de dever de eficiência, em que se insere o dever de obediência às formalidades legais.

Odete Medauar foi quem melhor definiu o princípio do formalismo moderado:

“O *princípio do formalismo moderado* consiste, em primeiro lugar, na previsão de ritos e formas simples, suficientes para propiciar um grau de certeza, segurança, respeito aos direitos do sujeito, 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 fim em si mesmas, desligadas das verdadeiras finalidades do processo.”¹⁷⁵ (Grifos da autora).

3.3.5 Princípios do contraditório e da ampla defesa

Ressalta Jorge Figueiredo Dias¹⁷⁶, citado por Bacellar Filho, que a compreensão do alcance do princípio do contraditório no processo administrativo tem como premissa básica a concepção de que se o sistema constitucional afirma o princípio do contraditório, o faz partindo da pré-compreensão de que, relativamente a qualquer decisão proferida no curso do processo, o

¹⁷⁴ BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Princípios constitucionais do processo administrativo disciplinar*. São Paulo: Max Limonad. 1998. p. 172-3.

¹⁷⁵ MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p. 191.

¹⁷⁶ DIAS, Gorge de Figueiredo. *Direito processual penal*. Coimbra: Coimbra 1974 v. 1. Apud BACELLAR FILHO, Romeu Filipe. *Princípios constitucionais do processo administrativo disciplinar*. São Paulo: Max Limonad. 1998. p. 204.

juiz não encontra resposta previamente definida na lei. As decisões resultam da construção humana levada a cabo a partir do desenvolvimento normativo das normas jurídicas e da comprovação de sua aplicabilidade ao caso concreto. O contraditório visa a busca da verdade. “Do ponto de vista lógico, a verdade (não contradição) não pode ser simplesmente adquirida, ela pressupõe a existência de divergências de dois pensamentos, contrapostos, por meio do diálogo. O julgamento, a supressão da dúvida, depende do cotejo de ambas as posições¹⁷⁷.”

Assim, o equilíbrio do processo, possibilitado pelo contraditório, requer que o interessado disponha de instrumentos para contrapor-se à autoridade competente. O contraditório visa equilibrar as forças existentes em cada pólo da relação, a fim de que o desequilíbrio não redunde em arbítrio ordenado legalmente.

Nesse aspecto, o fundamento do processo está calcado na idéia de bilateralidade. As idéias levadas a cabo no processo são colocadas em contraposição, dando desenvolvimento equilibrado à relação processual. A efetividade do processo reside na real participação das partes. A administração deve posicionar-se de forma equivalente ao do particular, tendo as mesmas oportunidades, e sem qualquer tendência ideológica de supremacia. É muito mais do que a administração se colocar no papel de parte. Na relação processual, a administração é parte, devendo alegar suas razões sem se confundir com o papel de julgadora. Deve-se afastar a conotação ideológica da superioridade da atividade administrativa sobre os indivíduos.

Ressalta Odete Medauar¹⁷⁸ que a doutrina se mantém resistente ao termo *parte* quando se refere à administração no processo administrativo. “Nota-se resistência no uso do

¹⁷⁷ FOSCHINI, Gaetano. *Sistema del diritto processuale penale*. 2. ed. Milano: Giuffrè, 1995. Apud BACELLAR FILHO, Op. cit. p. 204-5.

¹⁷⁸ MEDAUAR, Odete. *A processualidade no direito administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993. p. 99.

nome *partes* na relação processual administrativa, talvez como reflexo da não aceitação teórica da idéia de confronto de argumentos, pontos de vista, interpretações, nessa esfera, dada a posição de supremacia da autoridade administrativa; talvez para bem distingui-la do processo judicial”. Nesse mesmo sentido, Fazzalari¹⁷⁹ enfatiza que “se, ao contrário, àquele que se ponha defronte ao autor do ato esteja reservada, pela norma, uma posição diminuída, de modo que ele seja reduzido a um papel de um episódico interlocutor, não se poderá, certamente, falar de contraditório, nem de processo”. E continua ainda o autor, ressaltando que “no processo administrativo, a administração deve posicionar-se de forma substancialmente equivalente ao particular, quando na posição de contraditor. Assim, a participação de ambos os sujeitos ocorre com base no contraditório: dentro de um esquema de ações, reações e controles recíprocos”¹⁸⁰.

O contraditório é a faculdade de a parte manifestar as suas razões e argumentos próprios face a argumentos, documentos e fatos alegados pela parte contrária. Ou seja, a garantia da efetiva possibilidade, conferida a ambas as partes, de influir na formação do convencimento do juiz.

Acentua Gordillo¹⁸¹ que o princípio da defesa é essencial no âmbito administrativo, tendo em vista que, na decisão administrativa, além da solução do caso de acordo com os ditames normativos, como também se deve ter em conta os critérios de oportunidade e conveniência. Nesse aspecto, ressalta que “o princípio de ouvir o interessado antes de decidir

¹⁷⁹ FAZZALARI, Élio. *Processo: teoria generale*. Novissimo Digesto Italiano, Torino, v. XII, 1966. p.1.072 Apud. BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Princípios constitucionais do processo administrativo disciplinar*. São Paulo: Max Limonad. 1998. p. 212.

¹⁸⁰ FAZZALARI, Élio. *Processo: teoria generale*. Novissimo Digesto Italiano, Torino, v. XII, 1966. p. 1.074 Apud. BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. Op. cit. p. 216

¹⁸¹ No Original - *El principio de oír al interesado antes de decidir algo que lo va a afectar no es solamente un principio de justicia; es también un principio de eficacia; porque indudablemente asegura un mejor conocimiento de los hechos y por lo tanto ayuda a una mejor administración además de una justa decisión.* GORDILLO, Agustín A. La garantía de defensa como principio de eficacia en el procedimiento administrativo. *RDP*. n. 10, p. 19

alguma questão que vá afetá-lo não é somente um princípio de justiça: é também um princípio de eficácia, porque, indubitavelmente, assegura um melhor conhecimento dos fatos e, conseqüentemente, assegura uma melhor administração, como também uma decisão mais justa”. (Tradução da autora da dissertação).

Dinamarco¹⁸² conceitua contraditório como a necessária informação dos fatos do processo às partes e a possível reação dessas aos atos desfavoráveis. Fundamentalmente, no entender do autor, processo significa “informação necessária e reação possível”. Assim, o direito de defesa é oferecido ao réu e este deve defender-se. A não defesa constitui um ônus para o réu. Preleciona Medauar¹⁸³ que a garantia do contraditório para si próprio corresponde o ônus do contraditório, pois o sujeito deve aceitar a atuação no processo de outros sujeitos interessados, com idênticos direitos.

Primordialmente, o princípio do contraditório se reveste do acesso à informação necessária para possibilitar a reação que deve ser oposta em momento oportuno.

Medauar¹⁸⁴ aponta alguns desdobramentos do princípio do contraditório: São os seguintes:

- 1) Direito à Informação geral: consiste no direito de se obter conhecimento de todos os fatos que formam o processo, como também de documentos, outras provas e dados que sobrevierem no curso do processo. Inclui-se aí o direito à ampla informação consubstanciado no direito de dar ciência às partes de elementos do processo em todos os seus momentos. Destaca-se o direito de acesso a documentos que a administração detenha,

¹⁸² DINAMARCO, Cândido Rangel. O princípio do contraditório. *Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo*. n. 19, p. 30-2.

¹⁸³ MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p. 187.

¹⁸⁴ Segundo MEDAUAR, Op. cit. p.187-90.

ou ainda, documentos juntados por sujeitos contrapostos. Sob tal aspecto, o princípio garante a vedação do uso de invocações ou elementos que não constam no expediente formal, uma vez que os sujeitos não tiveram conhecimento prévio acerca dos mesmos, cerceando a possível reação.

- 2) Ouvida dos sujeitos ou audiência das partes: consiste, em essência, na possibilidade de manifestar o próprio ponto de vista acerca de fatos, documentos, interpretações e argumentos apresentados pela administração. Abarca também o direito de propor provas como também o direito de vê-las realizadas e apreciadas. Ressalta-se o direito a um prazo razoável, suficiente para o preparo da resposta a ser apresentada na reação.
- 3) Motivação: consiste na garantia de que a defesa apresentada foi devidamente apreciada no deslinde da controvérsia. A oportunidade de reagir seria inútil se não houvesse como verificar se a autoridade administrativa competente para o julgamento do feito realmente levou em conta os contra-argumentos apresentados pela parte. Pela motivação, percebe-se como e quando determinado fato, documento ou alegação influenciou na decisão final.

Eduardo Couture¹⁸⁵ enumera os principais elementos processuais inseridos no *due process of law*, o que denomina de garantia “do seu dia diante do Tribunal”, tendo em vista a visão da Suprema Corte norte-americana: a) garantia de cientificação do demandado da promoção dos procedimentos agressivos aos seus direitos; b) garantia de razoável oportunidade de comparecer e expor suas razões, inclusive apresentar provas; c) garantia de constituição do Tribunal julgador de molde a apresentar razoável segurança de honestidade e imparcialidade; d)

¹⁸⁵ COUTURE, Eduardo J. *Estudios de Derecho Processual Civil*. 3. ed. Buenos Aires: Depalma, 1979. Tomo I. p. 50. Apud BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Princípios constitucionais do processo administrativo disciplinar*. São Paulo: Max Limonad. 1998. p. 201.

garantia da competência do tribunal. O entendimento de Couture se traduz na razoável possibilidade de se fazer escutar.

No entanto, Agustin Gordillo, na atualidade, é um dos mestres com estudo mais aprofundado acerca do princípio do devido processo legal no campo do processo administrativo. Partindo do pressuposto de que toda decisão que seja susceptível de afetar direitos ou interesses de uma pessoa deve ser afirmada somente após ouvir as alegações da pessoa alcançada pelo ato, o mestre argentino traçou os desdobramentos do princípio do devido processo legal¹⁸⁶:

1) Direito de ser ouvido, que por sua vez pressupõe:

- a) ampla publicidade de todos os atos do processo, sejam eles privativos ou não da administração. O administrado tem o direito de conhecer os atos praticados pela administração envolvendo o feito.

¹⁸⁶ GORDILLO, Agustin A. La garantía de defensa como principio de eficacia en el procedimiento administrativo. *RDP*. n 10. p. 21.

No Original - "Pues bien, dicha garantía comprende varios aspectos:

- 1) Derecho a ser oído, lo que a su vez presupone:
- a) *publicidad del procedimiento, en un primer aspecto manifestado en el leal conocimiento de las actuaciones administrativas, lo que se concreta en la llamada 'vista' de las actuaciones; el 'secreto' del procedimiento sólo se justifica en casos excepcionales y por decisión expresa de autoridad competente;*
 - b) *oportunidad de expresar sus razones antes de la emisión del acto administrativo, y desde luego también después;*
 - c) *consideración expresa de sus argumentos y de las cuestiones propuestas, en cuanto sean conducentes a la solución del caso;*
 - d) *obligación de decidir expresamente las peticiones y, como corolario de C;*
 - e) *obligación de fundar las decisiones, analizando los puntos propuestos por las partes;*
 - f) *derecho a hacerse patrocinar por letrado teniendo su asistencia e intervención en todo momento: ya de suyo que el abogado también tiene necesario acceso al expediente y puede efectuar todos los actos procedimentales que corresponden a la defensa de su cliente.*
- 2) Derecho a ofrecer y producir la prueba de descargo de que quiera valerse, lo que comprende:
- a) *derecho a que toda prueba razonablemente propuesta sea producida aunque deba producirla la propia administración (informes etc);*
 - b) *que la producción de la prueba sea efectuada antes de que se adopte decisión alguna sobre el fondo de la cuestión;*
 - c) *derecho a controlar la producción de la prueba hecha por la administración, sea ella pericial o testimonial, como otra manifestación del principio de la publicidad.*

- b) Oportunidade de expressar suas razões em momentos que antecedem a atos administrativos, como também em momentos subseqüentes à expedição e publicidade de tais atos. Deduz-se também desse mandamento o direito à oportunidade de a demanda ser apreciada em distintos graus de jurisdição.
 - c) Manifestação expressa da autoridade julgadora acerca de cada argumento e questão proposta pela parte, quando sejam condizentes com a solução do caso.
 - d) Obrigação de a administração manifestar seriamente os requerimentos propostos pela parte.
 - e) Dever de a administração fundamentar as razões que sopesaram na decisão, analisando os pontos levantados pela parte.
 - f) Direito de se fazer representar por advogado. Contudo, essa premissa não importa em elidir a defesa do próprio interessado.
- 2) Direito de oferecer e produzir a prova adequada a sua defesa, *que pressupõe*:
- a) Direito a que toda prova razoavelmente proposta seja produzida, ainda que o seja pela própria administração (como as certidões, atestados, informações...).
 - b) direito a que a produção da prova seja efetivada antes que a administração adote alguma decisão sobre o conteúdo da questão.
 - c) direito de controlar a produção de prova feita pela administração, seja ela pericial ou testemunhal, como manifestação do princípio da publicidade.
- (Tradução da autora da dissertação).

Após estudo sobre as garantias do administrado face ao direito de acesso a mecanismos de defesa contra atos da própria administração, objeto deste capítulo, verifica-se, no capítulo seguinte, uma abordagem da estrutura dos órgãos de decisão no âmbito estadual e Federal, bem como alguns aspectos relevantes do procedimento, tendo em vista a hipótese de investigação.

Mais adiante, tem-se um estudo da atuação dos Conselhos de Contribuintes do Estado de Minas Gerais e da União, fazendo-se uma análise comparativa entre ambos.

CAPÍTULO 4

DAS DECISÕES PROFERIDAS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE DA ATUAÇÃO DOS CONSELHOS DE CONTRIBUINTES DA UNIÃO E DO ESTADO DE MINAS GERAIS

4.1 O início do procedimento e do processo

Partindo do pressuposto de que a relação entre o fisco e contribuinte é uma relação mútua, em que ambos devem obediência à lei, o contribuinte deve cumprir as obrigações a ele previstas no tempo e modo determinados pelo mandamento legal. Do mesmo modo, o proceder da administração na fiscalização e arrecadação de tributos deve obediência aos princípios e regras constitucionais, visando um bom relacionamento entre Estado e cidadão. Se a administração, através de seus agentes, assim não procede, seus atos estão sujeitos à revisão através da pretensão resistida do interessado.

No procedimento tributário, configurada a infração dos deveres preconizados ao contribuinte, cabe à administração fazendária dar início ao procedimento de cobrança do crédito configurado no lançamento, através da notificação de débito ou do auto de infração, conforme o caso. Assim, o início do procedimento se dá com a fiscalização.

Como abordado anteriormente, o procedimento tributário é uma seqüência ordenada de atos tendentes à verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, o que ocorre com a constatação da matéria tributável, a identificação do sujeito passivo e o cálculo do montante devido. Ou seja, a apuração das possíveis obrigações envolvendo o contribuinte, quer sejam acessórias ou principal.

Em se tratando de lançamento de ofício e lançamento por declaração, em que a iniciativa é do próprio fisco ou em conjunto com a parte, é expedida a essa a notificação de débito. Quando se tratar de lançamento por homologação – também conhecido por autolancamento¹⁸⁷ –, em que o próprio contribuinte deveria operar o lançamento e antecipar o débito e não o faz, a administração fazendária, ao constatar a evasão ou a infração, lavra o auto de infração, notificando o contribuinte no próprio auto ou mediante comunicação por escrito. A notificação e a conseqüente configuração da defesa é o cerne de todo o princípio de justiça configurado no âmbito tributário. Devidamente notificado, o interessado pode opor-se às pretensões da fazenda, impugnando o crédito em todo ou em parte.

Através da impugnação, dá-se início ao processo tributário, haja vista a configuração de um conflito de interesses determinado por uma pretensão não resistida.

¹⁸⁷ Parte da doutrina tributária (por ex., Alberto Xavier, in “Natureza Jurídica do Lançamento Tributário”) entende ser equivocada a expressão “auto-lancamento”, argumentando que o lançamento, por ser ato administrativo, não pode ser feito pelo sujeito passivo, o particular.

Ressalta-se que, na hipótese de resistência passiva, em que a parte não paga e não opõe defesa, em se tratando de notificação de aviso de lançamento, o débito fiscal é imediatamente inscrito em dívida ativa. Por outro lado, a notificação do auto de infração pressupõe a instauração do procedimento fiscal, mesmo que o contribuinte não ofereça defesa ou a ofereça fora do tempo hábil, caso em que deverá ocorrer obrigatoriamente o julgamento de primeiro grau¹⁸⁸.

Na mesma ordem de idéias, Ruy Barbosa Nogueira¹⁸⁹ ressalta que “o auto de infração instaura a instância e mesmo que o contribuinte não concorde ou não se defenda, deve obrigatoriamente haver julgamento. Se o contribuinte não se defende, deverá assim mesmo haver julgamento, embora à sua revelia, podendo até ser favorável ao contribuinte ou reconhecida a nulidade, de ofício”.

Isso porque o auto de infração lavrado em decorrência da omissão do autolancamento pelo contribuinte redundará em transformação do lançamento por homologação em lançamento de ofício. Desse modo, a iniciativa do ato passa a ser da competência da

¹⁸⁸ Nesse sentido, DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Forense, 1991. p. 302

¹⁸⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 251. Assevera ainda o autor, indignado com o excesso normativo em desfavor do contribuinte, que contra a natureza do procedimento que visa o alcance da verdade e da justiça, o simples Decreto 70.235/72, alterado pela Lei 8.748/93, veio dispor para o processo administrativo fiscal da União:

Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo, no órgão preparador, pelo prazo de 30 (trinta) dias, para cobrança amigável.

§ 2º A autoridade preparadora, após a declaração de revelia e findo o prazo previsto no *caput* deste artigo, procederá, em relação às mercadorias e a outros bens perdidos em razão de exigência não impugnada, na forma do art. 63.

Ao contrário desse odioso critério, que nega julgamento e considera o revel confesso e sem defesa, representando um *retrocessos* da legislação fiscal brasileira, o art. 154, do Decreto-Lei n. 7.404/45, bem mais de acordo com o espírito de justiça, dispunha:

‘Quando se tratar de infrator *revel* será lavrado o respectivo *termo de revelia* e, sem outra qualquer informação (que era a 2ª acusação ou contestação do autuante à defesa), subirá o processo a *julgamento*.’

Com esse sistema, teria o revel a possibilidade de recurso e tudo hoje lhe é negado.”

E termina o autor, trazendo à tona o artigo 5, LIV e LV, da Constituição de 1988, ressaltando que ‘condenação sem julgamento é ato absolutamente *nulo*’. Grifos do autor

administração fazendária, dando início à discussão da matéria. A administração pública, especialmente em questões tributária, tem o dever de zelar pelo respeito aos princípios norteadores dos direitos dos cidadãos. A administração tributária, assim como a tarefa legislativa e judicante, é responsável pelo bom desenvolvimento de uma relação de segurança e respeito entre indivíduos e Estado. Os agentes fiscais são o instrumento da administração fazendária na tarefa de fiscalização (vistos como instrumentos do poder) e, por isso, devem agir com cautela para que, no desenvolvimento de seus trabalhos, não sopesem sobre o cidadão. Desde 1975, Ruy Barbosa Nogueira chama a atenção para a atividade do agente fiscal a quem, dentro de sua competência, cabe o ato de propor multa, o que difere de imposição de multa¹⁹⁰. Nesse aspecto, condena leis ordinárias que, contrariando o espírito do Código Nacional Tributário, atribuem aos agentes fiscais o poder de lavratura de autos de infração com imposição de penalidades dando prazo com oferta de redução de multa, coagindo o contribuinte a não contrariar a imposição através de impugnação. “O agente fiscal não é agente ou órgão de aplicação da lei ou do Direito. Ele não tem competência nem poderes judicantes (cognitivos, declaratórios ou Executivos)¹⁹¹”. Ressalta que o auto de infração ou início do procedimento de lançamento nada mais deve ser do que um relatório da ocorrência que o agente presume constituir infração e a materializa em um ato descritivo para levar ao conhecimento da autoridade julgadora e, assim, instaurar a instância contenciosa.

¹⁹⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa; NOGUEIRA, Roberto Cabral. *Fiscal pode propor mas não impor multa*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 43.

¹⁹¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 249.

4.2 O processo administrativo tributário na esfera federal

4.2.1 O processo em primeira instância

No âmbito federal, o processo administrativo tributário é regulado pelo Decreto n. 70.235/72, alterado parcialmente pela Lei n. 8.748/93.

Desse modo, o interessado tem, a partir da notificação do débito ou do auto de infração, o prazo de trinta dias para interpor a impugnação ou defesa, que é uma petição dirigida à Secretaria da Receita Federal responsável pelo lançamento. Nesse período, o interessado tem direito de vista ao processo, como também poderá juntar provas, requerer perícia ou diligências. Enfatiza-se que o pedido de perícia deve constar da própria impugnação, anexando-se desde já a qualificação completa do perito.

Em atenção ao princípio da verdade material e da oficialidade, a impugnação, mesmo que intempestiva, deverá ser submetida ao exame da autoridade julgadora, que poderá determinar, de ofício, o cancelamento da exigência.

Ressalta-se a evolução do processo administrativo tributário federal trazida com o advento da Lei n. 8.748/93¹⁹² que instituiu Delegacias da Receita Federal especializadas em julgamento, transferindo o julgamento de primeira instância para órgão diverso do responsável pelo lançamento e cobrança, em que se verificava um ambiente de cordialidade e subordinação entre seus membros, o que feria o princípio da imparcialidade.

¹⁹² ARRUDA, Luiz Henrique de Barros. *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Resenha Tributária. 1994.

A reclamação, interposta pelo interessado, tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário. No entanto, no interstício de tempo entre a impugnação e o julgamento, o crédito tributário fica sujeito à incidência de juros moratórios¹⁹³.

Muitos tributaristas questionam a obrigatoriedade de depósito de 30% da exigência fiscal definida na decisão administrativa de primeira instância, como condição para a interposição de recurso voluntário. Tal disposição normativa foi introduzida por medida provisória dando ensejo a ações diretas de inconstitucionalidade. No entanto, o STF negou provimento ao recurso, mantendo a obrigatoriedade do depósito como condição recursal. Aroldo Gomes de Mattos¹⁹⁴ assevera que “a exigência constitui ofensa aos princípios do duplo grau de jurisdição, da moralidade administrativa e, ainda, dos princípios da isonomia e do devido processo legal”. Recentemente, o depósito compulsório assumiu outra roupagem com o objetivo de minimizar as diversas críticas. Desse modo, o Decreto n. 3.717/01¹⁹⁵ determina que, para interposição do recurso voluntário, o contribuinte, além do depósito, tem ainda a opção de dar garantia de valor correspondente a, no mínimo, 30% da exigência fiscal ou arrolar, por sua iniciativa, bens e direitos de valor igual ou superior à exigência fiscal.

Se o julgamento de primeira instância resultar em improcedência do pedido, e, em obediência ao princípio do *due process of law*, o interessado poderá, ainda, interpor recurso

¹⁹³ BRASIL. Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA E MULTA MORATÓRIOS – Os juros moratórios têm caráter meramente compensatórios e devem ser cobrados, inclusive, no período em que o crédito tributário estiver com sua exigibilidade suspensa pela impugnação administrativa (Decreto-Lei n. 1.736/79). A multa de mora somente pode ser exigida se, impugnando tempestivamente o lançamento, o respectivo crédito tributário não for pago nos 30 dias seguintes à intimação da decisão administrativa definitiva. Recurso parcialmente provido. Acórdão n. 203-06462. DOU, 14 ago. 2000.

¹⁹⁴ MATTOS, Aroldo Gomes de. Depósito compulsório como pressuposto de admissibilidade de recurso administrativo. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. n. 32. p.15. 1998.

¹⁹⁵ MINISTÉRIO DA FAZENDA. Legislação. Decreto n. 3.717 de 3 de Janeiro de 2001. Disponível na internet. <www.planalto.gov.br/ccivil/decreto> Acesso em: 11 fev. 2001.

voluntário à instância de segundo grau - Conselho de Contribuintes - no prazo de 30 dias da intimação.

Por outro lado, se a reclamação ou defesa for julgada procedente, em todo ou em parte, e ocorrendo o limite de alçada de R\$ 500.000,00, a autoridade de primeira instância recorrerá de ofício ao Conselho de Contribuintes, que poderá confirmar ou não a procedência da reclamação¹⁹⁶.

4.2.2 O conselho de contribuintes da União

O Conselho de Contribuintes é órgão colegiado de instância superior com vinculação direta ao Ministro de Estado, sem subordinação à Secretaria da Receita Federal. É competente para julgar em segundo grau recursos voluntários e de ofício que digam respeito a processos de exigência do crédito tributário, pedidos de restituição ou ressarcimento de tributos ou contribuições federais.

O Conselho de Contribuintes é órgão paritário formado por representantes do fisco e dos contribuintes. É composto por três conselhos que julgam em razão da matéria, subdivididos em Câmaras, cada uma composta por oito conselheiros e quatro suplentes, sendo que a metade dos conselheiros e dos suplentes são representantes da Fazenda, ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional, e a outra metade é constituída por representantes dos contribuintes, indicados por entidade de classe de suas respectivas categorias econômicas de nível nacional (tradicionalmente pelas Confederações da

¹⁹⁶ MINISTÉRIO DA FAZENDA. Legislação. Portaria n. 189, de 11 de agosto de 1997. Disponível na internet. <www.conselhos.fazenda.gov.br/legislação> Acesso em: 11 fev. 2001.

Indústria e do Comércio). Os conselheiros e os suplentes são designados pelo Ministro de Estado para cumprirem mandato de três anos sendo, ainda, admitida a recondução.

Conforme Regimento Interno do Conselho de Contribuinte, os conselhos têm as seguintes competências:

1. Primeiro Conselho.

Compete ao Primeiro Conselho de Contribuintes julgar os recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância sobre a aplicação da legislação referente ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, adicionais, empréstimos compulsórios a ele vinculados e contribuições, observada a seguinte distribuição:

I Às Primeira, Terceira, Quinta, Sétima e Oitava Câmaras:

- a) Os relativos à tributação de pessoa jurídica.
- b) Os relativos à tributação de pessoa física e a incidência na fonte, quando procedimentos decorrentes ou reflexos, assim compreendidos os referentes às exigências que estejam lastreadas em fatos cuja apuração serviu para determinar a prática de infração à legislação pertinente à tributação de pessoa jurídica.
- c) Os relativos à exigência da contribuição social sobre o lucro instituída pela Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988.
- d) Os relativos à exigência da contribuição social sobre o faturamento instituída pela Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991, e das contribuições sociais para o PIS, PASEP e FINSOCIAL, instituídas pela Lei Complementar n. 7, de 7 de setembro de 1970, pela Lei Complementar n. 8, de 3 de dezembro de 1970 e pelo Decreto-Lei n.1.940, de 25 de maio de 1982, respectivamente, quando essas exigências estejam

lastreadas, no todo ou em parte, em fatos cuja apuração serviu para determinar a prática de infração à legislação pertinente à tributação de pessoa jurídica.

II Às Segunda, Quarta e Sexta Câmaras, os relativos à tributação de pessoa física e à incidência na fonte, quando os procedimentos sejam autônomos. Na competência dessa Câmara incluem-se os recursos voluntários pertinentes a pedidos de:

- a) Retificação de declaração de rendimentos.
- b) Restituição ou compensação.
- c) Reconhecimento do direito à isenção ou imunidade tributária.

2. Segundo Conselho.

Compete ao Segundo Conselho de Contribuintes julgar os recursos de ofício e voluntários de decisões de primeira instância sobre a aplicação da legislação referente a:

- a) Imposto sobre Produtos Industrializados, inclusive adicionais e empréstimos compulsórios a ele vinculados.
- b) Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e sobre operação relativas a Títulos e Valores Mobiliários.
- c) Imposto sobre Propriedade Territorial Rural.
- d) Contribuições para o Fundo do Programa de Integração Social (PIS), para o Programa de Formação do Servidor Público (PASEP), para o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), quando suas

exigências não estejam lastreadas, no todo ou em parte, em fatos cuja apuração serviu para determinar a prática de infração a dispositivos legais do Imposto de Renda.

- e) Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e de Direitos de Natureza Financeira (CPMF).
- f) Atividades de captação de poupança popular.
- g) Tributos e empréstimos compulsórios e matéria correlata não incluídos na competência julgadora dos demais Conselhos ou de outros órgãos da administração.

Além das competências acima citadas, incluem-se os recursos voluntários pertinentes a: (a) ressarcimento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados; (b) restituição ou compensação dos impostos e contribuições relacionadas a este Conselho e (c) reconhecimento do direito à isenção ou imunidade tributária.

Ao Terceiro Conselho compete julgar os recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância sobre a aplicação da legislação referente a:

- a) Imposto sobre a importação e exportação.
- b) Imposto sobre produtos industrializados nos casos de importação.
- c) Apreensão de mercadorias estrangeiras encontradas em situação irregular, prevista no artigo 87 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964.
- d) Contribuições, taxas e infrações cambiais e administrativas relacionadas com a importação e exportação.
- e) Classificação tarifária de mercadoria estrangeira.
- f) Isenção, redução e suspensão de impostos de importação e exportação.

- g) Vistoria aduaneira, dano ou avaria, falta ou extravio de mercadoria.
- h) Omissão, incorreção, falta de manifesto ou documento equivalente, bem como falta de volume manifestado.
- i) Infração relativa à fatura comercial e outros documentos tanto na importação quanto na exportação.
- j) Trânsito aduaneiro e demais regimes especiais e atípicos, salvo a hipótese prevista no inciso XVII, do artigo 105, do Decreto-Lei n. 37, de 18 de novembro de 1966.
- k) Remessa postal internacional, salvo as hipóteses previstas nos incisos XV e XVI, do artigo 105, do Decreto-Lei n. 37/96.
- l) Valor aduaneiro.
- m) Bagagem.
- n) Todos os demais controles e matérias aduaneiras não especificadas como de competência privativa de outros órgãos, ou de atribuição do Ministro de Estado.

Além da competência acima mencionada, ainda compete a este Conselho os recursos voluntários pertinentes a: (a) restituição ou compensação dos impostos e contribuições de competência de julgamento deste Conselho; e (b) reconhecimento ou isenção ou imunidade tributária.

Ressalta-se que os presidentes dos Conselhos são representantes da Fazenda, escolhidos dentre os presidentes das Câmaras. Desse modo, os presidentes das câmaras são, de acordo com o regimento interno, representantes da Fazenda Nacional e os vice-presidentes são representantes dos contribuintes. De acordo com o Art. 17 do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, os recursos são originalmente distribuídos por

sorteio, na ordem cronológica de seu ingresso na Câmara. Entretanto, o Ministro de Estado ou o Secretário da Receita Federal pode interferir na ordem de preferência dos julgamentos.

As decisões são proferidas em forma de acórdãos ou resolução, sendo que serão assinadas pelo Relator, pelo Presidente e pelo Procurador da Fazenda Nacional, mencionando-se os Conselheiros presentes e especificando, se houver, os vencidos e os impedidos.

No Processo Administrativo Tributário, admitia-se anteriormente a tese da negativa geral. Atualmente, considera-se precluso o argumento não suscitado na fase inaugural. Do mesmo modo, os pedidos de diligência ou perícia devem ser formulados na fase de primeira instância, salvos, contudo, os aspectos novos surgidos após a apresentação da impugnação.

Aos casos de inovação na prova, mediante juntada aos autos de elementos não submetidos à apreciação da autoridade monocrática, por força do princípio da verdade material, impõe-se o exame dos fatos, precedendo-se, geralmente, o julgamento de diligência, determinada sob a forma de resolução, a fim de ouvir o órgão julgador de primeira instância ou de terceiros, a respeito da autenticidade dos novos elementos levados pela defesa¹⁹⁷.

Como foi ressaltado anteriormente, o Conselho de Contribuintes é ainda competente para julgar o recurso de ofício interposto pela autoridade administrativa de primeira instância. O recurso voluntário tem efeito suspensivo.

¹⁹⁷ ARRUDA, Luiz Henrique de Barros. *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994 p.103

4.2.3 A câmara superior de recursos fiscais

As decisões do Conselho de Contribuintes, em geral, põem fim às questões. No entanto, há casos em que se admite Recurso Especial para a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), órgão colegiado também diretamente subordinado ao Ministério da Fazenda, responsável pelo julgamento em instância especial dos litígios fiscais incluídos na competência dos Conselhos de Contribuintes. A Câmara Superior de Recursos Fiscais é composta pelo Presidente e Vice-Presidente do Primeiro Conselho mais os Presidentes e Vice-Presidentes das demais Câmaras quando se tratar de recursos de matéria de competência do primeiro Conselho e do Presidente e Vice-Presidente do Primeiro Conselho mais os Presidente e Vice-Presidente dos demais Conselhos a que a matéria em julgamento fizer referência.

O Recurso Especial deverá ser interposto no prazo de quinze dias da ciência da decisão, dirigida ao Presidente da Câmara que houver prolatado a decisão recorrida. Assim que for dada ciência ao interessado do despacho de recebimento do recurso interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional, este terá o prazo de quinze dias para oferecer suas contra-razões ou recorrer da parte que lhe for desfavorável.

Desse modo, ocorrendo decisão não unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência de prova, somente a Fazenda poderá interpor recurso especial através do Procurador da Fazenda Nacional. Em caso de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, o recurso especial poderá ser interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional ou pelo contribuinte. Nesse último caso, quando a divergência se referir a Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a competência para proferir a decisão será do Conselho Pleno da própria

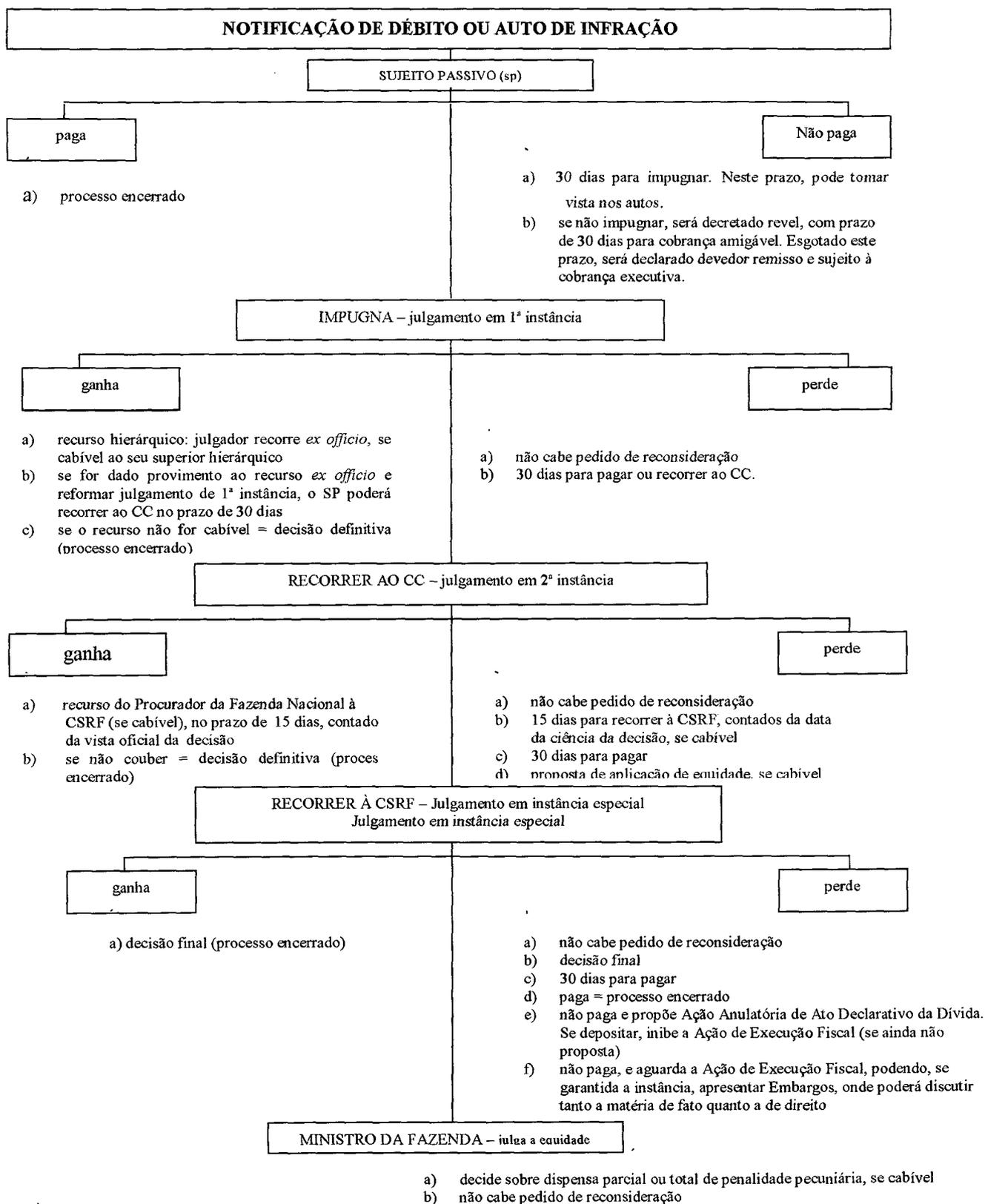
Câmara Superior de Recursos Fiscais, que é composta pelos Conselheiros integrantes das três Turmas. Ressalta-se que não cabe Recurso Especial de decisão de qualquer dos Conselhos que na apreciação de matéria preliminar decida pela anulação da decisão de primeira instância.

Juntamente com o Recurso Especial, o recorrente deverá fazer prova da contrariedade de lei ou a evidência de prova, sendo que, havendo matérias autônomas, o recurso alcançará apenas a parte de decisão não unânime. Do mesmo modo, deverá demonstrar fundamentadamente a divergência argüida, indicando a decisão divergente e comprovando-a mediante a apresentação de cópia autenticada de seu inteiro teor ou de cópia da publicação em que tenha sido divulgada, ou ainda, mediante cópia de publicação de até duas ementas, cujos acórdãos serão examinados pelo presidente da Câmara recorrida.

Ressalta-se que cabe agravo do despacho que negar apreciação do Recurso Especial, dirigida ao Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de cinco dias da ciência da decisão denegatória. Por outro lado, não se admite a produção de novas provas da divergência na interposição do agravo. Aliás, não cabe sequer agravo se o indeferimento do Recurso Especial se der em virtude de inobservância de prazo, ou da falta da juntada do inteiro teor do acórdão ou cópia da publicação da ementa comprobatória da divergência.

Compete, ainda, à Câmara Superior de Recursos Fiscais dirimir conflitos de competência entre os Conselhos.

O quadro 1 demonstra o esquema básico do processo administrativo fiscal na área Federal.



QUADRO 1 - Esquema Básico do Processo Administrativo Fiscal Federal

FONTE: CASSONE, Vittorio & CASSONE, M.ª Eugénia Teixeira, Processo Tributário. São Paulo: Atlas, 2000.

4.3 O processo administrativo tributário no Estado de Minas Gerais

4.3.1 O conselho de contribuintes do Estado de Minas Gerais

A contenção de conflitos de interesse entre a Fazenda Pública Estadual e os contribuintes, no âmbito administrativo, é regulada pela Consolidação da Legislação Tributária Administrativa (CLTA) criado pela Lei n. 6.763/75, com sua última alteração em 19 de outubro de 2000, através do Decreto n. 23.780.

Criado em 08 de Janeiro de 1946, pelo Decreto-Lei 1.618, o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerias apresenta a peculiaridade de ser órgão único de julgamento administrativo tributário, não havendo decisão monocrática de primeira instância, o que confronta com o princípio do duplo grau de jurisdição e, conseqüentemente, com o princípio do devido processo legal. Atualmente, o regimento interno do Conselho de Contribuintes é regulado pelo Decreto n. 41.421, de dezembro de 2000.

Na estrutura administrativa do Estado, está diretamente subordinado à Secretaria da Fazenda. É composto pelo Conselho Pleno, Câmara Especial e Câmaras de Julgamento, sendo essas últimas num total de três em igual competência. Admite-se, contudo, a especialização por matéria.

O Conselho Pleno é composto pelos agrupamentos de todas as Câmaras e dirigido pelo Presidente do Conselho de Contribuintes. Já a Câmara Especial é composta pelos Presidentes e Vice-Presidentes da Primeira, Segunda e Terceira Câmaras de Julgamento e dirigida pelo Presidente do Conselho de Contribuintes. No entanto, excepcionalmente, a Câmara Especial será composta pelo Presidente e Vice-Presidentes de cada Câmara Suplementar se em funcionamento, mediante sistema de rodízio, até o limite de oito membros.

Já as Câmaras de Julgamento são formadas paritariamente por representantes do contribuinte e representantes da Fazenda Pública Estadual, no total de quatro membros, sendo que a primeira Câmara de julgamento é presidida pelo Presidente e a Segunda Câmara pelo Vice-Presidente do Conselho de Contribuintes. A Terceira Câmara é presidida por um Conselheiro de igual representação ao presidente da Primeira Câmara. Inicialmente, os candidatos a conselheiros representantes do contribuinte bem como os respectivos suplentes são indicados em lista tríplice pela Federação das Associações Comerciais, Industriais, Agropecuárias e de Serviços do Estado de Minas Gerais (FEDERAMINAS), pela Federação do Comércio do Estado de Minas Gerais (FCEMG), pela Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais (FIEMG), pela Federação da Agricultura do Estado de Minas Gerais (FAEMG) e pela Federação das Empresas de Transporte de Carga do Estado de Minas Gerais (FETCEMG). Já os representantes da Fazenda e seus respectivos suplentes são indicados pelo Secretário de Estado. Faz-se interessante ressaltar que os membros efetivos e suplentes de ambas as representações antes da investidura no cargo estão sujeitos à avaliação de conhecimento e experiência em matéria fiscal-tributária¹⁹⁸.

Os Presidentes e os Vice-Presidentes das Câmaras de Julgamento que são escolhidos dentre os membros efetivos, como também os Presidentes e o Vice-Presidente do Conselho, que são representantes da Fazenda Pública Estadual e dos contribuintes respectivamente, são designadas para o mandato de um ano.

Dentre as atribuições do Conselho Pleno, estão a discussão e deliberações de atos normativos de interesse do Conselho de Contribuintes ou do relacionamento fisco-contribuintes, elaboração de súmulas visando uniformização da jurisprudência, aprovação de

¹⁹⁸ Exigência trazida pelo Dec. 41.421/00 que reestrutura o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais

estudos e pareceres sobre questões tributárias e a emissão de opiniões sobre questões referentes ao Sistema Tributário Estadual.

A Câmara especial desenvolve o trabalho de Julgamento dos recursos de ofício, revisão e revista.

Já às Câmaras de Julgamento competem os julgamentos de impugnações, agravos, pedidos de reconsideração, bem como decidir sobre incidentes processuais e intempestividade.

4.3.2 O desenvolvimento do processo

O contencioso administrativo tributário, assim denominado pela CLTA, dá-se através de um órgão único de contenção de conflitos, o Conselho de Contribuintes. No entanto, o processo é formado em unidade fazendária regional, responsável pelo lançamento do crédito tributário assim considerada a emitente de auto de infração ou notificação de lançamento, sob a supervisão e orientação da Superintendência de Crédito Tributário. O processo tributário somente após instruído e saneadas todas as irregularidades é encaminhado ao Conselho de Contribuintes para julgamento. Nesse aspecto, a figura do auditor-fiscal é relevantíssima, tendo em vista que é a ele que compete sanear o processo, para somente depois ser encaminhado à Câmara de Julgamento.

A questão pode ser submetida ao procedimento ordinário ou sumário, dependendo das peculiaridades apresentadas. No rito sumário, após a instrução pela unidade fazendária competente, o processo será encaminhado ao Conselho de Contribuintes sem necessidade de apreciação pelo auditor-fiscal, o que o torna mais célere. Aplica-se o rito sumário ao processo administrativo tributário de valor inferior a 40.000 UFIRs, que se referir a apenas a descumprimento de obrigação acessória ou ainda que, independentemente do valor, seja

exclusivamente relacionado à infração tributária específica estabelecida em instrução normativa da Superintendência de Crédito Tributário.

Assim, na tramitação de julgamento do Processo administrativo Tributário, com observância do rito sumário, na fase de impugnação, não haverá saneamento, instrução ou parecer de mérito do auditor-fiscal, que, após a manifestação da fazenda, será encaminhado à Câmara de Julgamento que vai decidir sobre pedido de perícia e demais incidentes processuais.

No rito sumário, as diligências determinadas pela câmara de julgamento, bem como despachos interlocutórios ou pedido de perícia, são de responsabilidade da repartição fazendária responsável pela formação do PTA, a quem compete determiná-las. No entanto, a reclamação no rito sumário será decidida pelo auditor-fiscal, decisão essa, passível de agravo para a Câmara de Julgamento.

No rito ordinário é o auditor que saneia e instrui o processo, decide questões preliminares e reclamações, indefere liminarmente pedido de reconsideração e recursos de revista e revisão e, ainda, declara deserção de recursos como também emite parecer sobre o mérito, encerrando a instrução processual.

Em atenção ao princípio do formalismo moderado e da oficialidade, o auditor fiscal poderá determinar, de ofício, pedidos de perícia e demais provas como também outras diligências quando as considerar necessárias ao esclarecimento da questão. Da mesma sorte, a Câmara de Julgamento poderá relevar intempestividade do recurso de agravo quando entender que assiste à parte o direito quanto ao mérito. Para isso, a decisão deve ser tomada pela maioria de votos, no mínimo.

Por outro lado, observa-se que o fisco também vale-se do princípio do formalismo moderado em seu favor ao determinar que as incorreções ou as omissões da peça processual

não acarretarão sua nulidade quando nela constarem elementos suficientes para determinar a natureza da infração.

Ressalta-se que as diligências, despachos e perícias determinadas pelo Conselho de Contribuintes serão cumpridas sobre a direção do auditor-fiscal que emitirá parecer sobre o resultado. A exigência do crédito tributário é formalizada mediante notificação do lançamento no caso de denúncia espontânea, cumulada com pedido de parcelamento, e pelo auto de infração. Se o interessado não pagar o crédito tributário em 30 dias da intimação nem apresentar impugnação, será lavrado termo de revelia e instrução definitiva do processo que será apresentado à autoridade administrativa competente da repartição lançadora do crédito, que proferirá despacho aprovando ou cancelando o auto de infração. No entanto, prescreve o Art. 62 que a revelia do sujeito passivo importa em reconhecimento do crédito.

O interessado poderá impugnar o lançamento de crédito de natureza contenciosa, ou ainda, o despacho que indeferir restituição de quantia indevidamente paga que deverá ser apresentada em petição escrita entregue à repartição de formação do PTA e dirigida ao Conselho de Contribuintes.

Ressalta-se que a errônea denominação dada à impugnação, reclamação ou recurso, se de boa-fé, não prejudicará a parte. Por outro lado, os erros de escrita ou de cálculo, bem como as falhas materiais decorrentes de lapso, poderão ser corrigidos a qualquer tempo de ofício ou a requerimento do interessado.

A repartição fazendária de formação do Processo Administrativo Tributário poderá indeferir liminarmente a impugnação apresentada fora do prazo e em caso de ilegitimidade de parte. Destaca-se que a reclamação é o meio hábil para o interessado se socorrer de ato declaratório de intempestividade da impugnação ou de ilegitimidade que será dirigida à repartição de formação do processo administrativo tributário acompanhada de documentos ou

indicação de perícia, que comprovem a legitimidade da parte, a falta ou nulidade da intimação, ou ainda, a apresentação tempestiva da impugnação.

Toda matéria objeto de discordância, indicação de quesitos e os documentos que constituam provas devem ser indicados desde logo na impugnação sobre pena de preclusão. Nesse aspecto, ressalta o parágrafo único do Art. 98 que “os documentos que constituam prova deverão ser anexados à impugnação, sobre pena de preclusão”. Contudo, em caso de força maior devidamente comprovada, poderão ser juntados documentos após encerramento da instrução. A CLTA enfatiza que a perícia será determinada quando o auditor-fiscal ou a Câmara entenderem necessária.

Destaca-se que das decisões da Câmara de Julgamento cabem os recursos de pedido de reconsideração, recurso de revisão, recurso de revista e recurso de ofício que serão distribuídos a conselheiros de representação diversa da do relator da decisão do acórdão recorrido. Também o auditor fiscal que apreciará o recurso será diverso daquele que anteriormente se manifestou nos autos, exceto quando se tratar de recurso de ofício.

O pedido de reconsideração, dirigido à própria Câmara de Julgamento, será cabível quando a matéria de fato ou de direito expressamente suscitada nos autos não tenha sido apreciada no julgamento anterior e desde que a decisão recorrida não tenha sido tomada por unanimidade. Nesse caso, é importante observar que a matéria não pode ter sido submetida a rito sumário e nem sido objeto de recurso de ofício, como também seja inadmissível recurso de revisão. A inobservância desses requisitos importará em indeferimento liminar pelo auditor fiscal.

Já o recurso de revisão dirigível à Câmara Especial será cabível quando quaisquer das decisões da Câmara de Julgamento resultarem de voto de qualidade proferido pelo presidente. Ressalta-se que o recurso não será cabível quando se tratar de questão preliminar ou

concessão de dedução de parcela escriturada ou não paga após a ação fiscal. Quando a decisão resultante de voto de qualidade for desfavorável à Fazenda Pública Estadual, o recurso cabível será o de ofício que deve ser interposto pela própria Câmara de Julgamento, devolvendo à Câmara Especial o conhecimento de toda a matéria contrária à Fazenda, inclusive, aquela não decidida pelo voto de qualidade.

Se interposto pela Fazenda, e admitido, o recurso de revisão prejudicará o recurso de ofício.

O recurso de revista será cabível no caso de divergência de decisões proferidas por câmaras do Conselho de Contribuintes. Todavia, a matéria objeto da divergência deve se referir à aplicação de legislação tributária. É resultante de excludente, ou seja, será admissível quando não exista recurso de ofício, não caiba recurso de revisão e o processo não seja sujeito ao rito sumário. Enquanto o recurso de revisão devolverá à Câmara Especial toda matéria nele versada, o recurso de revista leva apenas o conhecimento da matéria objeto de divergência.

Por outro lado, a questão objeto do recurso de revista não pode ter sido sumulada ou interativamente decidida pelo Conselho de Contribuintes, como também ter sido solucionada por ato normativo sob pena de ser liminarmente indeferida pelo auditor fiscal.

A CLTA é bastante rígida quanto ao não recolhimento de taxas pelo interessado no tempo devido, haja vista o Artigo 89, § único, ao determinar que “independentemente de comunicação ao sujeito passivo, considera-se, também, desistência: 1) de impugnação, de pedido de reconsideração, de recursos de revista ou de revisão a não comprovação ou o não recolhimento da taxa de expediente devida”. De acordo com a tabela ‘A’ da Lei n. 6.763/75¹⁹⁹, a taxa de expediente para a interposição de impugnação é de 113 UFIRs; para interposição de

¹⁹⁹ SECRETARIA DO ESTADO DA FAZENDA. Legislação. Disponível na internet <www.sef.mg.gov.br> Acesso em: 20 jan. 2001.

qualquer recurso, o interessado deve pagar a taxa de 79 UFIRs e, no caso de realização de perícia, deve ser paga a taxa de 250 UFIRs.

4.4 Análise de resultado da pesquisa

Tendo em vista a hipótese de investigação, buscou-se analisar as decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes no âmbito estadual e federal, examinando as decisões publicadas em jornais oficiais, tendo em vista que a análise de processos não foi possível devido à falta de abertura desses órgãos no que se refere a documentos fiscais, sob o argumento de sigilo fiscal previsto no Art. 198 do CTN.

Intentou-se fazer uma análise quantitativa das decisões, tomando por base o ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) por ser o imposto de maior arrecadação dos Estados e, conseqüentemente, de maior demanda de recursos no órgãos de contenção de conflitos e, por sua proximidade com o ICMS, tomou-se por base comparativa o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), no âmbito federal.

A comparação entre os modelos estadual e federal se deve ao fato de que ambos apresentam diferenças em suas estruturas procedimentais, principalmente no que se refere ao duplo grau de jurisdição.

Nesta fase do trabalho, o método adotado foi o comparativo.

4.4.1 Análise de resultado da pesquisa - Conselho de Contribuintes no âmbito federal

A pesquisa documental realizada no Diário Oficial da República Federativa do Brasil teve como objetivo verificar os tipos de decisões tomadas no Conselho de Contribuintes federal nos processos cuja matéria é o Imposto sobre Produtos Industrializados. Como no âmbito federal a competência dos Conselhos é distribuída em razão da matéria, a pesquisa foi feita sobre decisões proferidas pelo Segundo Conselho de Contribuintes, ao qual compete as decisões sobre o IPI.

A mencionada pesquisa refere-se ao período compreendido entre março e agosto de 2000. Ao todo, foram analisados 198 acórdãos com decisão de mérito que incluíam IPI em suas emendas publicadas no órgão oficial. Como muitas ementas faziam referência a apenas questões processuais não indicando a que imposto se referiam, buscaram-se, como fonte complementar da pesquisa, dados fornecidos pelo *site* do Conselho de Contribuintes, na página do Ministério da Fazenda. Para tanto, pesquisaram-se no banco de dados *informações processuais*, os acórdãos que não faziam referência a nenhum imposto, selecionando os acórdãos que faziam referência a IPI no item “Matéria: IPI”.

Fez-se uma verificação da porcentagem de decisões a favor do contribuinte, as chamadas decisões procedentes, decisões contrárias ao contribuinte, ou seja, improcedentes e as decisões em que o contribuinte teve ganho de causa parcial. Analisou-se também o tipo de voto referente às decisões, ou seja, a quantidade de votos proferidos por unanimidade, por maioria e voto de qualidade, ou seja, o que foi proferido pelo presidente em caso de desempate.

Nesta pesquisa, as decisões fazem referência somente aos recursos voluntários. O recurso de ofício se dá quando o contribuinte tem ganho de causa em primeira instância, fato que obriga a autoridade julgadora a recorrer para o Conselho de Contribuintes, observado o valor de alçada. Já o recurso voluntário é recurso impetrado pelo contribuinte, independentemente do valor de alçada.

As decisões pesquisadas referem-se ao período de março a agosto de 2000, o que não implica que as mesmas tenham sido proferidas nesse período. Ao contrário, as decisões compreendem um período de 1998 a 2000, tendo sido publicadas no período de seis meses, objeto de delimitação da pesquisa.

A tabela 1 vem demonstrar as decisões improcedentes, procedentes e parcialmente procedentes.

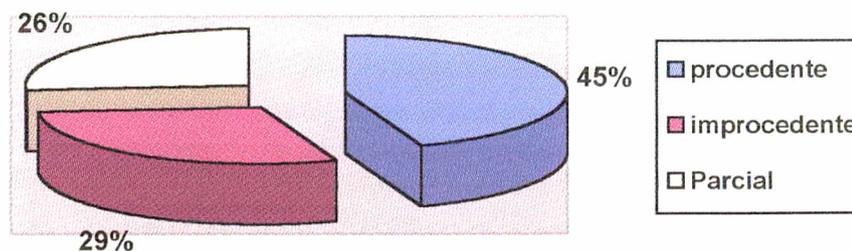
TABELA 1
Decisões do Conselho Federal de Contribuinte

Procedentes	Improcedentes	Parcialmente Procedentes
88	58	52

FONTE: Diário Oficial da República Federativa do Brasil, março a agosto de 2000.

Das 198 decisões proferidas pelo Segundo Conselho de Contribuintes referentes ao IPI, 44,44% se referem a decisões procedentes, 29,29% foram decisões improcedentes e 26,26% das decisões foram parcialmente procedentes, conforme vem demonstrar o gráfico 01.

Gráfico 01: Tipos de Decisões do Conselho de Contribuintes Federal - IPI



No que tange ao tipo de voto, apresentaram-se os seguintes resultados, conforme a tabela 2.

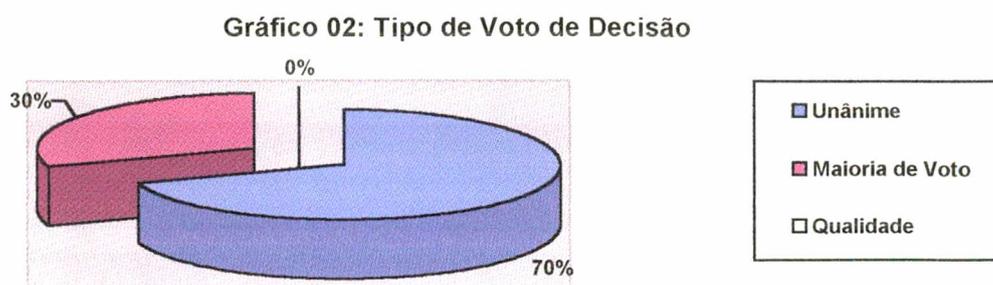
TABELA 2

Tipo de voto do Conselho de Contribuintes Federal

Unânime	Maioria de Voto	Qualidade
138	60	0

FONTE - Diário Oficial da República Federativa do Brasil, março a gosto de 2000.

Conforme melhor exemplifica o gráfico 2, com relação ao tipo de voto, das 198 decisões analisadas, 69,69% foram proferidas através do voto por unanimidade, e 30,30% foram proferidas por maioria de votos.



4.4.2 Análise de resultado - Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais

Esta etapa da pesquisa, cuja fonte foi o Diário Oficial do Estado de Minas Gerais, teve como objetivo verificar os tipos de decisões tomadas no Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, relacionadas ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. Similarmente à pesquisa referente ao âmbito federal, o período a que se refere esta pesquisa é de março a agosto de 2000.

Ao todo, foram analisadas aproximadamente 600 decisões referentes ao ICMS. Como no modelo estadual as Câmaras não decidem em razão da matéria, procurou-se verificar as decisões oriundas da 1ª, 2ª, 3ª, 4ª, 5ª e 6ª Câmaras. Ressalta-se que as três primeiras Câmaras são as Câmaras regulares do Conselho e as demais, denominadas de Câmaras Suplementares de Julgamento, foram criadas pela Resolução n. 2.983, de abril de

1999, em razão do excesso de processos pendentes de julgamento. Procurou-se verificar a porcentagem de decisões a favor do contribuinte, decisões contrárias ao contribuinte, e aquelas em que o contribuinte teve sua demanda parcialmente provida.

Nesta pesquisa, procurou-se verificar, ainda, qual o perfil dos votos que determinaram as decisões, ou seja, se a decisão foi por unanimidade, maioria de votos ou voto de qualidade. Decisões por unanimidade, como o próprio nome sugere, são decisões em que todos os conselheiros tiveram o mesmo parecer. Já decisões por maioria de votos são aquelas em que se tem metade dos votos mais um. As decisões por voto de qualidade são as proferidas pelo presidente da câmara em caso de empate.

Da mesma maneira em que se deu no âmbito federal, não significa propriamente que as decisões analisadas no período de março a agosto de 2000 tenham sido proferidas nesse interstício de tempo. Essa data refere-se apenas ao período de publicação dessas decisões que se iniciaram em 1999.

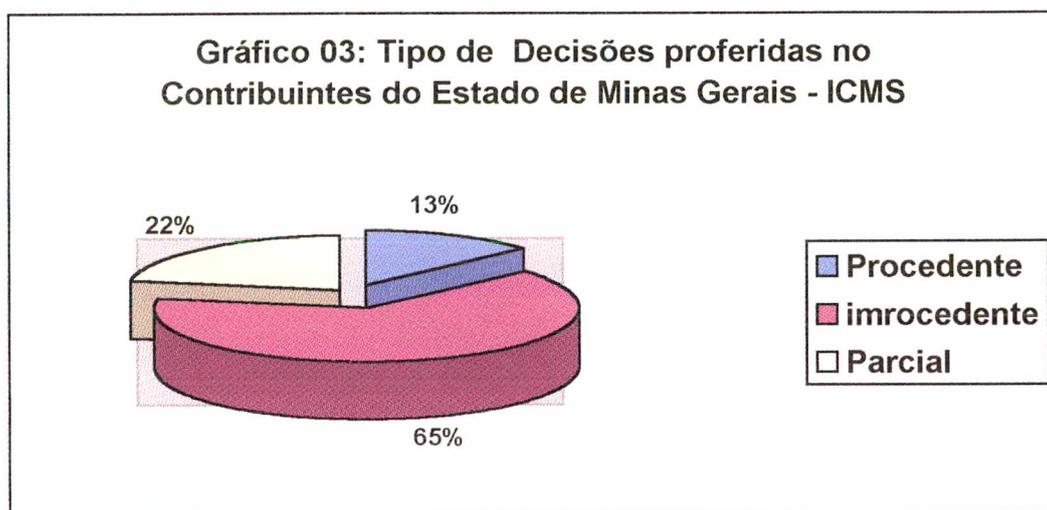
A tabela 3 vem demonstrar as decisões improcedentes, procedentes e parcialmente procedentes.

TABELA 3
Decisões Improcedentes, Procedentes e Parcialmente Procedentes

Câmaras	Improcedentes	Procedentes	Parcial	Total
1º Câmara	97	15	40	152
2º Câmara	70	19	19	108
3º Câmara	59	14	18	91
4º Câmara	33	8	11	52
5º Câmara	47	8	16	71
6º Câmara	60	12	20	92
Total	366	76	124	566

FONTE - Diário Oficial do Estado de Minas Gerais, março a agosto de 2000.

Do total das decisões tomadas nas seis Câmaras, 64,66% das decisões foram contrárias ao contribuinte, 13,42% a favor do contribuinte e 21,90% foram decisões parcialmente a favor do contribuinte, conforme visualizado no gráfico 3.



Nas decisões contrárias ao contribuinte, ou seja, nas improcedentes, têm-se as seguintes fundamentações:

- Créditos de ICMS, aproveitamento indevidos.
- Importação, falta de recolhimento ou recolhimento a menor de ICMS, equipamentos médicos hospitalares.
- Importação, falta de recolhimento do ICMS, importação indireta.
- Falta de recolhimento de ICMS.
- Alíquota de ICMS utilizada indevidamente.
- Nota Fiscal, falta de registro e falta de pagamento de ICMS.

- Falta de destaque do ICMS no Conhecimento de Transporte Rodoviário e de Carga (CTRC).
- Substituição tributária.
- Exportação de semi-elaborados, falta de destaque de ICMS.
- Base de cálculo, destaque a menor de ICMS.
- Base de cálculo, venda entrega futura.
- Restituição de ICMS importação.
- Nota Fiscal, falta de destaque de ICMS na venda de entrega futura.
- Estimativa, recolhimento a menor de ICMS.
- ICMS escrituração/apuração incorreta.
- Crédito indevido, aquisição de material de uso e consumo.

No que se refere aos processos a favor do contribuinte, ou seja, os procedentes, em sua maioria referem-se ao seguinte:

- Crédito de ICMS com aproveitamento indevido, material de uso e consumo.
- Importação, falta de recolhimento do ICMS.
- Alíquota do ICMS, utilização indevida.
- Alíquota diferencial.
- Importação, falta de recolhimento do ICMS – bens ativo permanente.
- Nota Fiscal, falta de destaque do ICMS, transporte ativo permanente.
- Nota fiscal, falta destaque ICMS em entrega futura.
- Base de cálculo, destaque a menor do ICMS.
- Prestação de serviços transportes rodoviários de cargas, falta de destaque do ICMS no CTRC.

- Substituição tributária, bebidas, base de cálculo, recolhimento a menor de ICMS.
- Restituição de ICMS.

No que se refere aos processos que foram decididos parcialmente a favor do contribuinte têm-se, em sua maioria, as seguintes matérias:

- Crédito ICMS aproveitamento indevido.
- Conflito de competência de ICMS/ISSQN, massa de concreto, na construção civil.
Constatou-se a falta de destaque e recolhimento de ICMS na comercialização de massa de concreto para empresas de construção civil.
- Nota fiscal, falta de destaque do ICMS, transporte ativo fixo e material de uso e consumo.
- Importação – recolhimento a menor de ICMS – equipamentos médicos hospitalares.
- Crédito ICMS , aproveitamento, entrada fictícia.
- Prestação de serviços de transportes ferroviários de cargas, falta de pagamento de ICMS, mercadoria destinada à exportação.
- Substituição tributária, parcela de ICMS correspondente ao frete.
- Crédito de ICMS, aproveitamento indevido, redução de base de cálculo.
- ICMS, escrituração/apuração incorreta.
- ICMS, venda a consumidor final – venda de mercadoria com faturamento direto, indústria-comprador, sem pagamento de ICMS.
- Exportação de semi-elaborados – falta de recolhimento de ICMS.

No que se refere ao perfil dos votos proferidos, estes podem ser por unanimidade, por maioria de votos, ou ainda, por votos de qualidade.

A tabela 4 vem demonstrar como se deu a votação dos processos do ICMS no período de março a agosto de 2000.

TABELA 4
Votação dos processos ICMS

Câmaras	Unanimidade	Maioria de Votos	Qualidade
1° Câmara	140	02	10
2° Câmara	97	06	05
3° Câmara	67	09	15
4° Câmara	48	02	01
5° Câmara	62	05	04
6° Câmara	83	06	03
Total	497	30	39

FONTE - Diário Oficial do Estado de Minas Gerais, março a agosto de 2000.

Das decisões de ICMS proferidas no período de março a agosto de 2000, 87,80% foram decididas por unanimidade de votos, 5,30% foram decididas por maioria de votos e 6,90% foram provenientes de decisões através de votos de qualidade.

4.4.3 Análise comparativa entre os modelos estadual e federal

O processo administrativo tributário apresenta um grande avanço na relação entre fisco e contribuinte. Observa-se, porém, que o mesmo necessita aprimorar estruturalmente o processo decisório. Constitui grande dúvida se as decisões proferidas administrativamente são manifestadas com estrita observância do princípio da imparcialidade. Por outro lado, observam-se no procedimento determinações que dificultam o direito de defesa do interessado, como a necessidade de instruir o processo desde logo na inicial sob pena de preclusão, ou no caso de força maior devidamente comprovada no âmbito estadual, como também a ocorrência de fato

novo no âmbito federal, o que contraria o princípio do formalismo moderado. Por outro lado, a imposição de multa no auto de infração, cumulada com a concessão de redução em caso de não impugnação, condiciona o sujeito passivo cerceando o direito de defesa. Do mesmo modo, a imposição de multa desde logo implica condenação prévia, antes mesmo de o acusado se defender.

Questiona-se ainda, no processo administrativo tributário, o excesso de taxas de expediente para o regular curso do processo, dificultando o direito de defesa, tendo em vista que uma das peculiaridades do processo administrativo é a gratuidade.

No paralelo entre os modelos de contenção de conflitos estadual e federal, observa-se que, em virtude de esse último apresentar um modelo estrutural mais avançado do que aquele, as decisões proferidas em seu órgão colegiado são mais favoráveis ao contribuinte do que no modelo estadual.

No âmbito federal, foram criadas delegacias especializadas em julgamento, que decidem em primeira instância. As decisões são proferidas por um delegado da Receita Federal, competente para julgar processos de todo o Estado. Em determinados Estados, há mais de uma delegacia especializada em julgamento. Proferida a decisão de primeira instância, se denegatório em todo ou em parte o pedido do interessado, ainda lhe cabe recorrer ao Conselho de Contribuintes, que decide os recursos voluntário e de ofício de todo o país. Determinadas decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes ainda são passíveis de recurso para a Câmara Superior de Recursos Fiscais, no caso de divergência de decisões entre Câmaras na interpretação de lei tributária, ou ainda, de decisão não unânime, contrária à lei ou à evidência de prova.

No modelo estadual não existe decisão de mérito pela autoridade *ad quo*. As decisões tomadas pelo Conselho de Contribuintes são irreformáveis, que, conforme o seu

regimento interno, é o órgão único de contenção de conflitos no âmbito administrativo, salvo, é claro, os casos de recurso de ofício, de revista e de revisão para a Câmara Especial. A Câmara Especial, por conhecer a matéria apenas em casos restritos como decisão proferida pelo voto de qualidade, ou decisões divergentes sobre legislação tributária proferidas pelas Câmaras de Julgamento, não é considerada como segundo grau de jurisdição propriamente dito. Dessa forma, conclui-se que no modelo estadual não existe o modelo de dualidade de jurisdição, o que contraria o princípio do *due process of law*.

Por outro lado, ressalta-se a concentração de poderes nas mãos da figura do auditor-fiscal, a quem compete decidir sobre a reclamação (essa cabível contra indeferimento por intempestividade e por ilegitimidade de parte), indeferir liminarmente os recursos de revista de revisão e os pedidos de reconsideração. Destaca-se que não é requisito para o preenchimento do cargo de auditor-fiscal a graduação em Direito, o que o torna carente de conhecimentos profundos da dogmática, especialmente de princípios indispensáveis à condução do processo justo, assim definido no capítulo 3. O auditor-fiscal tem ainda a competência para emitir parecer sobre o mérito. Mas o que mais chama a atenção é que as decisões proferidas pelas Câmaras de Julgamento são baseadas no parecer emitido pelo auditor-fiscal.

Embora o regimento interno do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais admita a especialização por matéria, as Câmaras de Julgamento têm igual competência. Em todas as Câmaras de Julgamento foram encontradas decisões sobre ICMS. Ao passo que, no âmbito federal, os Conselhos são especializados em determinadas matérias.

Desse modo, observou-se que no âmbito federal 29% das decisões foram improcedentes, contra 65% no âmbito estadual.

No âmbito estadual, apenas 13% de ICMS foram procedentes, ou seja, quase 1/3 das decisões procedentes no âmbito federal.

Os números que revelaram maior proximidade foram as decisões parcialmente procedentes, sendo 26% no âmbito federal, contra 22% na seara estadual, conforme tabela 5.

Das decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes da União, apenas 45% são procedentes, ou seja, nem a metade dos recursos são totalmente providos. O que pode ter por conseqüência o descrédito do contribuinte no instituto recursal administrativo, desestimulando-o.

TABELA 5
Comparativo entre as decisões proferidas no âmbito estadual e federal

	Estado	União
Decisões procedentes	13%	45%
Parcialmente procedentes	22%	26%
Decisões improcedentes	65%	29%

FONTE - Diário Oficial do Estado de Minas Gerais e Diário Oficial da União março a agosto de 2000.

Isso quer dizer que a cada 100 recursos interpostos no órgão colegiado de contenção de conflitos do Estado de Minas Gerais, apenas 13 deles são integralmente providos. Esse índice revela um protecionismo do Conselho de Contribuintes estadual para com o fisco. Além do mais, em todo o procedimento administrativo, observa-se uma tendência em proteger ou beneficiar a fazenda estadual, como excessos de taxas, imposição de multa com redução objetivando abdicação recursal. Além do mais, constata-se que as decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes, ora em estudo, são baseadas no parecer do auditor fiscal, que é um funcionário da fazenda diretamente vinculado aos fiscais e autuadores do crédito tributário num vínculo de cordialidade. O auditor fiscal está suscetível de valores ideológicos sugeridos pela instituição fazendária que estabelece metas de arrecadação.

Diante do exposto, a autora deste trabalho sugere que o auditor fiscal não deva ter tanto peso na estrutura procedimental, exercendo considerável influência na decisão colegiada, (que,

é bom lembrar, tem a função de garantir o equilíbrio das decisões), tendo em vista estar suscetível a valores ideológicos sugeridos pela própria instituição fazendária, que, via de regra, estabelece metas de arrecadação. Acredita-se que, para melhor garantia da imparcialidade de julgamento, deve-se instaurar o duplo grau de jurisdição para julgamento de todas as matérias envolvendo fisco-contribuinte através de órgãos independentes especializados em julgamento em primeira instância. Em segunda instância, o Conselho de Contribuintes deve subdividir as suas câmaras por matéria, o que facilita o julgamento através do aperfeiçoamento do conhecimento da matéria especializada. Sugere-se evitar o excesso de taxas e demais exigências formais que dificultam o direito de defesa do contribuinte, assim determinado pelos princípios norteadores do processo administrativo.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto, pode-se concluir que:

1. Não se pode mais admitir a relação jurídica tributária como uma relação de sobreposição. Essa deve ser vista como uma relação de mutualidade. Estado e indivíduo têm obrigações que redundam no respeito aos contribuintes no que se refere à administração tributária, ao poder legiferante e decisório, especialmente no tocante à aplicação de normas constitucionais. É certo que existem normas delimitadoras da ação do Estado, sendo a Constituição a norma maior delimitadora de todas as demais.
2. A ação do Estado, dando seqüência à historicidade, continua a ferir os direitos fundamentais dos cidadãos. São instruções normativas que disciplinam matéria que deveria ser objeto de lei ordinária, via de regra, dificultando o direito de defesa; medidas provisórias reiteradamente publicadas ou disciplinando questões que deveriam ser objeto de lei complementar, excesso de imposição tributária, confiscos, inobservância dos princípios da anualidade e assim por diante.

3. Ideologicamente, o Estado está sempre em condição de sobreposição aos cidadãos, e tal afirmação vem reiterada nos compêndios de Direito Tributário, o que leva, de alguma forma, à tolerância de seus excessos no âmbito dos Três Poderes e no senso comum. No que se refere aos direitos e obrigações, Estado e cidadão são iguais, no sentido de que devem ter obrigações mútuas. Não se trata de uma relação de poder e, sim, de uma relação de respeito e segurança jurídica.
4. Concorde-se que a relação entre fisco e contribuinte no sentido estrito advém do ato de imposição, ou seja, no sentido de que contribuintes e cidadãos não firmaram contrato, nos moldes de direito civil, estabelecendo o dever de pagar bem como a contrapartida. Mas isso não quer dizer que Estado e contribuintes não tenham obrigações mútuas.
5. A partir do momento em que os cidadãos conquistaram seus direitos e garantias individuais, consagrou-se a necessidade de criação de mecanismos de controle dos atos abusivos e ilegais do próprio Estado. Através do processo administrativo tributário, os cidadãos podem voltar administrativamente contra o Estado e ver corrigidos os atos que resultaram de uma imposição estatal. Nesse aspecto, o próprio Estado viu-se compelido a criar sistemas de controles de seus atos. O sistema de separação de poderes veio estabelecer o equilíbrio na atuação do Estado. Depois, desenvolveram-se sistemas de controles jurisdicionais tendo em vista as peculiaridades históricas e ideológicas de cada país.
6. Observa-se que nenhum país do mundo apresenta modelo de jurisdição puro, sendo que o que caracteriza um ou outro modelo é a predominância do Sistema de Jurisdição Una ou Sistema de Dualidade de Jurisdição. No modelo de jurisdição una, os atos da administração são revistos pela própria administração com força de coisa julgada. As decisões administrativas não são passíveis de controle pelo Judiciário. As esferas judicante e administrativa formam duas ordens distintas e paralelas. Já no Sistema de Jurisdição Una,

os atos ilegais ou arbitrários da administração, além de virem a ser submetidos à esfera administrativa, podem ser apreciados pelo Judiciário.

7. Na esfera administrativa as decisões não estão sujeitas à coisa julgada, ou seja, só ao Judiciário é dado dizer o direito em caráter definitivo. O modelo de jurisdição adotado no Brasil, apesar de em alguns momentos de sua história ter manifestado o Modelo de Dualidade de Jurisdição, é o Modelo de Jurisdição Una.
8. O processo administrativo apresenta peculiaridades próprias diferindo do processo judicial. A primeira delas é que, no processo administrativo, as decisões proferidas pela administração são passíveis de revisão pelo Judiciário, ao passo que as decisões judiciais são definitivas. No âmbito jurisdicional, os seus membros não têm qualquer dependência com as partes, enquanto na esfera administrativa o órgão julgador também é parte interessada na demanda. Além disso, os membros da administração estão submetidos a normas hierárquicas como também se constata vínculo de cordialidade entre os seus agentes, colocando em dúvida a imparcialidade dos julgados.
9. É ainda peculiaridade do processo administrativo a gratuidade e a impulsão de ofício de seus atos, ao passo que, na esfera jurisdicional, os atos se dão por impulsão externa. O processo administrativo é sigiloso quanto a terceiros; no que se refere ao contribuinte, o processo se reveste de total publicidade, tendo amplo acesso.
10. O processo é um instrumento através do qual o direito se materializa, objetivando o fim de uma controvérsia, seja no âmbito judicial ou administrativo. É uma seqüência de atos tendentes a resolver um litígio dada a resistência de uma das partes. Desse modo, na seara administrativa, o processo dá-se através da não concordância do interessado, que apresenta uma impugnação sobre a questão controvertida.

11. O procedimento é o modo como o processo se desenvolve, é o rito. O procedimento é uma seqüência de atos não caracterizados pela presença da controvérsia. Dessa forma, conclui-se que todo processo tem um procedimento a seguir, ao passo que a existência do procedimento não se vincula à existência do processo. O procedimento tributário é uma seqüência ordenada de atos tendentes à verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, o que ocorre com a constatação da matéria tributável, a identificação do sujeito passivo, o cálculo do montante devido. É a apuração das possíveis obrigações envolvendo o contribuinte, quer sejam acessórias ou principal. Discorda-se daqueles autores que preferem o termo procedimento administrativo tributário por questões metodológicas, jungindo o termo processo somente à esfera judicial. Sendo um termo técnico, deve ser usado com propriedade e clareza.
12. O processo age como instrumento a serviço da ordem constitucional. Da mesma sorte que através da Constituição – calcados nos princípios constitucionais – o processo busca matizes para agir. É através do processo que os direitos e garantias fundamentais se tornarão efetivos.
13. O cerne da processualidade está calcado no direito de defesa, donde não é dado a ninguém ser condenado sem que tenha oportunidade de alegar suas razões. É determinante do direito de defesa o direito de ser ouvido, de apresentar provas, de conhecer as provas apresentadas pela própria administração e, especialmente, a garantia de que as alegações apresentadas serão conhecidas pela administração e serão levadas em conta na decisão. O processo justo começa a partir da criação normativa, com estabelecimento de critérios materiais informadores do processo garantindo uma decisão justa.

14. Além dos princípios constitucionais da administração pública, o processo administrativo rege-se pelos princípios da legalidade objetiva, oficialidade e formalismo moderado, verdade material e do contraditório.
15. Segundo o princípio da legalidade objetiva, o processo administrativo deve ser embasado em mandamento legal. Assim, o processo deve ser instaurado mediante norma autorizadora.
16. De acordo com o princípio da oficialidade, cabe à administração pública zelar pelo curso regular do processo, impulsionando-o independentemente se a iniciativa do mesmo se deu pela parte ou pela própria administração.
17. O princípio da verdade material consubstancia-se na busca da verdade dos fatos, não ficando a administração restrita às provas apresentadas pelas partes. Segundo esse princípio, a administração poderá conhecer de novas provas até o julgamento final do feito.
18. Segundo o princípio do formalismo moderado, o processo administrativo deve ser simples, sem exigências formais excessivas. Prima-se pela ausência de formas rígidas, modelos exclusivos, ritos complicados, intolerância quanto à denominação de recursos e autoridades competentes. Em decorrência desse princípio, a administração deve conhecer todos os efeitos favoráveis suscitados pelo contribuinte, bem como promover o saneamento das irregularidades formais. Por outro lado, o princípio do formalismo moderado não pode trazer prejuízo à sistematização necessária à tramitação do processo.
19. Os Conselhos de Contribuintes do Estado e da União apresentam diferenças estruturais. A União traz em sua estrutura delegacias especializadas em julgamento em primeira instância. Com a criação de tais delegacias, objetivou-se garantir mais imparcialidade aos julgamentos, em setor em que os julgadores não mantêm vínculo direto com os fiscais e autuadores do crédito tributário. No âmbito estatal, os processos são saneados pelo auditor-

fiscal e encaminhado ao Conselho para Julgamento, em que se constata a ausência do duplo grau de jurisdição.

20. No modelo estadual, o auditor fiscal tem o poder de indeferir liminarmente os recursos e emite parecer sobre o mérito da questão. As Câmaras de Julgamento decidem a controvérsia de acordo com o parecer do auditor-fiscal.
21. No âmbito federal, os Conselhos decidem em razão da matéria sendo o Segundo Conselho responsável pelos julgamentos de IPI. Na seara estadual, todas as Câmaras de Julgamento decidem sobre ICMS, o que pode dificultar os julgamentos uma vez que os Conselheiros, com rotatividade a cada dois anos, têm de dispor de conhecimento da legislação de todos os impostos estaduais para emitir suas decisões.
22. Diante dos resultados obtidos da pesquisa comparativa das decisões proferidas pelos Conselhos Federal e Estadual de Contribuintes, constatou-se que na esfera Federal apenas 45% das impugnações são totalmente providas e no âmbito estadual, menos ainda, apenas 13%.
23. As decisões parcialmente procedentes na esfera federal são de 26% ao passo que na estadual são de 22%
24. Dessa forma, as decisões improcedentes estão numa ordem de 29% no âmbito federal e 65% no âmbito estadual.
25. Assim, conclui-se que das decisões proferidas na esfera administrativa, no Conselho mais estruturalmente evoluído, nem a metade chega a ser totalmente procedente. O que leva ao descrédito do contribuinte nesses institutos. No âmbito estadual, a razão de procedência é de apenas um terço das decisões proferidas no âmbito federal, o que leva a concluir que, no âmbito estadual, as decisões apresentam uma tendência pró-fisco.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997.

ARRUDA, Luiz Henrique Barros de. *Processo administrativo fiscal*. 2. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

ARRUDA ALVIM, Teresa. MARINS, James. *Processo tributário*. p. 7-22. In: Repertório de jurisprudência e doutrina sobre processo tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. NBR 6023: informação e documentação: referências elaboração. Rio de Janeiro, 2000.

ATALIBA, Geraldo. *República e constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

_____. *Sistema constitucional brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Princípios constitucionais do processo administrativo disciplinar*. São Paulo: Max Limonad. 1998.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. Hermenêutica constitucional. *RDP*. n. 60. p.46-72

BARROS, José Fernando Cedeño de. *Aplicação dos princípios constitucionais do processo no Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1996.

BOBBIO, Norberto. *Direita e esquerda: razões e significações de uma distinção política*. Trad. Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: Universidade Estadual Paulista, 1995.

BORGES, José Souto Maior. *Contraditório e processo judicial tributário*. p. 559-65. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO. I, 1998. Vitória. *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

_____. Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *RDT*. n.63.

_____. *Tratado de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, v. 4. 1981.

BRASIL. Constituição de 1988. *Constituição da República Federativa do Brasil: 1998 – texto constitucional de outubro de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais de n. 1, de 1992, a 22, de 1999, e pelas Emendas Constitucionais de Revisão de n. 1 a 6, de 1994*. 11. ed. Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 1999.

BRASIL. Ministério da Fazenda, *Diário Oficial da União*. Atas de decisões do Segundo Conselho de Contribuintes. Março a agosto de 2000.

BUJANDA, Fernando Sainz de. *Notas de derecho financiero*. Madrid: Facultad de Derecho de Madrid, 1968-1972.

CABRAL, Antônio da Silva. *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Saraiva, 1993.

CAMPOS, Dejalma de. *Direito processual tributário*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1998.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Anteprojeto de lei orgânica. In: *Processo Tributário*. v. 2. Fundação Getúlio Vargas – Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, 1964.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, A. A. Contreiras de. *Processo administrativo tributário*. São Paulo: Resenha tributária, 1974.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. A Exaustão da via administrativa e o controle jurisdicional dos atos administrativos. *Revista de Direito da Procuradoria Geral da Justiça do Estado do Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro, n. 22, p. 62-71. 1985.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

CASÁS, José Osvaldo. *Seguridad jurídica, legalidad y legitimidad en la imposición tributaria*. p. 329-413. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO. I, 1998. Vitória. *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CASSONE, Vittorio, CASSONE, Maria Eugênia Teixeira. *Processo tributário*. São Paulo: Atlas, 2000.

CASTRO, Alexandre de Barros. *Procedimento administrativo tributário*. São Paulo: Atlas, 1996.

COIMBRA, J. R. Feijó. *A defesa do contribuinte: (na esfera administrativa e na judicial, doutrina, jurisprudência e legislação)*. 2. ed. Rio de Janeiro: Destaque, 1999.

CRETELA JÚNIOR, José. O direito administrativo no sistema "common law". *Revista da Procuradoria da Fazenda do Estado de São Paulo*. São Paulo, n.12, p. 9-34, 1978.

DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Forense, 1991.

DEODATO, Alberto. *Manual de ciências das finanças*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 1981.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *A instrumentalidade do processo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais.

_____. O princípio do contraditório. *Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo*. São Paulo. n. 19. p. 30-32.

DÓRIA, Hélio Ivo. *Direito processual tributário*. São Paulo: José Bushatsky, 1963.

DUARTE, Simone Viana, FURTADO, Maria Sueli. *Manual para elaboração de monografias e projetos de pesquisa*. Montes Claros: Unimontes, 1999.

EMERECIANO, Adelmo da Silva. *Procedimentos fiscalizatórios e a defesa do contribuinte*. Campinas, São Paulo: Copola Livros, 1995.

FABRETTI, Láudio Camargo. *Código tributário nacional comentado*. São Paulo: Saraiva, 1998. 284p.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Conceito de sistema no direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1976.

FERREIRA, Sérgio Andréa. Garantia da Ampla Defesa no Direito Administrativo Processual Disciplinar. *RDP*: São Paulo n. 19, p. 60-8, 1972.

FONROUGE, Carlos M. Giuliani. *Derecho financiero*. Buenos Aires: Depalma, v. 1, 1976.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. O devido processo legal. *RDT*. n.58. p.112.

FRANÇA, Júnia Lessa. Manual para normatização de publicações tecnico-científicas. 4. ed. Belo Horizonte: Ed. da UFMG, 2000.

GARCÍA, Euzebio González. *Relaciones entre los principios de seguridad jurídica y legalidad*. p.149-64. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO. I, 1998. Vitória. *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

GORDILLO, Agustin A. La garantía de defensa como principio de eficacia en el procedimiento administrativo. *RDP*. n 10. p. 16-24.

_____. *Princípios gerais de direito público*. Trad. Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

_____. *Tratado de derecho administrativo*. Buenos Aires: Macchi. v. 1.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1997.

JARACH, Dino. *Curso superior de derecho tributário*. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima. 1969.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *El estatuo del contribuyente y las facultades normativas de la administración: (derecho tributário y ordem democrático)*. p. 313-28. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO. I, 1998. Vitória. *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. *Algumas questões do processo administrativo tributário*. p.132-57. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador) *Processo administrativo tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1999.

MARINS, James. *As microreformas do processo tributário, o arrolamento administrativo e a medida cautelar fiscal*. In: *Processo administrativo fiscal*. Coordenação: Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, v. 3. 1998. p.93-104

MATTOS, Aroldo Gomes. Depósito compulsório como pressuposto de admissibilidade de recurso administrativo. *Revista dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 32, p. 07-20.

MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

_____. *A processualidade no direito administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

MEIRELLES, Hely Lopes. O processo administrativo. *Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo*. São Paulo, n. 7, 1975.

____MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

MERLIN, Clémerson. *Atividade legislativa do poder executivo no estado contemporâneo e na Constituição de 1988*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

MINAS GERAIS. Decreto n. 23.780, de 10 de agosto de 1984. Aprova a Consolidação da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais. SECRETARIA DO ESTADO DA FAZENDA. Disponível em <www.sef.mg.gov.br> Acesso em: 10 out. 2000.

MINAS GERAIS. Decreto n. 41.314, de 19 de outubro de 2000. Altera a Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais. SECRETARIA DO ESTADO DA FAZENDA. Disponível em <www.sef.mg.gov.br> Acesso em: 20 dez 2000.

MINAS GERAIS. Decreto n. 41.421 de 6 de dezembro de 2000. Aprova o Regimento Interno do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais. SECRETARIA DO ESTADO DA FAZENDA. Disponível em <www.sef.mg.gov.br> Acesso em: 3 jan. 2001.

MINAS GERAIS. Resolução 2.983 de abril de 1999. Cria as 4^a, 5^a e 6^a Câmaras Suplementares de Julgamento. SECRETARIA DO ESTADO DA FAZENDA. Disponível em: <www.sef.mg.gov.br> Acesso em: 3 jan. 2001.

MINAS GERAIS. Secretaria do Estado da Fazenda, *Minas Gerais*. Decisões do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais. Março a agosto de 2000.

MINATEL, José Antônio. *O depósito compulsório como requisito para recurso administrativo e o prazo para pleitear judicialmente desconstituição de exigência fiscal definitiva pela primeira instância administrativa*. In: *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Dialética, v. 3. 1998. p. 105-137.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Histórico dos Conselhos de Contribuintes. Disponível na internet. <www.fazenda.receita.br/institucional/historico> Acesso em: 28 set. 2000.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Legislação. Decreto n. 3.717 de 3 de janeiro de 2001. Disponível na internet. <www.planalto.gov.br/ccivil> Acesso em: 11 fev. 2001.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Legislação. Portaria n. 189, de 11 de agosto de 1997. Disponível na internet. <www.conselhos.fazenda.gov.br/Legislação> Acesso em: 11 fev. 2001.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Regimento Interno do Conselho de Contribuintes. Disponível em: <www.conselhos.fazenda.gov.br/institucional> Acesso em: 28 set. 2000.

MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional: direitos fundamentais*. Coimbra: Coimbra, 1983. Tomo II.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Comentários ao Código de Processo Civil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1958.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Legitimidade e discricionariedade: novas reflexões sobre os limites e controle da discricionariedade*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de. *Do espírito das leis*. São Paulo: Difusão Européia do Livro, 1962.

MORAES, Oswaldo de. *Dicionário de direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1973.

NOGUEIRA, Alberto. *O devido processo legal tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

REALI, Miguel. *O direito como experiência*. São Paulo: Saraiva, 1968.

RIVERO, Jean. *Direito administrativo*. Tradução: Rogério Ehrardt Soares. Coimbra: Almedina, 1981.

ROTHMANN, Gerd Willi. O processo tributário. São Paulo, *RDP*. n. 5, p. 84-118, 1968.

SECRETARIA DO ESTADO DA FAZENDA. Legislação. Lei n. 6.763/75 – Tabela “A”. Disponível na internet <www.sef.mg.gov.br> Acesso em: 20 jan 2001.

SMITH, Adam. *A riqueza das nações: investigação sobre a sua natureza e suas causas*. Trad. Luiz João Baraúna. São Paulo: Abril Cultural, v. 2. 1983.

SUNDFELD, Carlos Ari. A importância do procedimento administrativo. *RDP*. n. 84. p. 64-74.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil*. 23. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. v. 1

TORRES, Ricardo Lobo. *Liberdade, segurança e justiça no Direito Tributário*. p. 679-705. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO. I, 1998. Vitória. *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA. Biblioteca Universitária. Serviço de Referência. Desenvolvida por ALVES, Maria Bernadete Martins, ARRUDA, Suzana Margareth. Disponível em: <www.bu.ufsc.br> Acesso em: 9 nov. 2000.

VILANOVA, Lorival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. Revista dos Tribunais: São Paulo. 1996.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

ZAVARIZZI, Índio Jorge. *Política de direito tributário*. Florianópolis, 1995. Tese (Doutorado em Direito) Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina.