



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO**

MARIA DANIELE SILVA DO NASCIMENTO

**A AMPLA DEFESA NO PROCESSO
ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

FORTALEZA

2007

MARIA DANIELE SILVA DO NASCIMENTO

**A AMPLA DEFESA NO PROCESSO
ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

Monografia submetida à Coordenação de Atividades Complementares e Monografia Jurídica do Curso de Graduação em Direito, da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientadora: Profa Dra Denise Lucena Cavalcante.

FORTALEZA

2007

MARIA DANIELE SILVA DO NASCIMENTO

**A AMPLA DEFESA NO PROCESSO
ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

Monografia submetida à Coordenação de Atividades Complementares e Monografia Jurídica do Curso de Graduação em Direito, da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientadora: Profa Dra Denise Lucena Cavalcante.

Aprovada em 05/12/2007.

BANCA EXAMINADORA

Profa Dra Denise Lucena Cavalcante – Orientadora
Universidade Federal do Ceará

Prof. Francisco de Araújo Macedo Filho
Universidade Federal do Ceará

Cristiane Pessanha Barreto
Bacharel em Direito

FORTALEZA

2007

DEDICATÓRIA

A meus pais,
DEDICO.

AGRADECIMENTOS

A Deus por todos os milagres feitos em minha vida.

À minha família pelo amor, incentivo, apoio, dedicação, companheirismo.

Aos meus amigos por existirem.

EPÍGRAFE

“Construir conhecimento significa sujar as mãos, saltar no meio de tudo, cair de cara no chão, é ir além de si mesmo...”

BUSCAGLIA.

RESUMO

As lides tributárias surgem dos conflitos de interesses entre o Fisco e o contribuinte. O processo administrativo tributário é o instrumento pelo qual o contribuinte demonstra a sua discordância quanto à imposição de uma obrigação tributária, por via administrativa. Tratando-se especificamente de processo, existe o processo administrativo tributário, com o escopo de equilibrar as relações entre contribuintes e Fisco, proporcionando um sistema de garantias que compensem o contribuinte por sua situação de sujeição ao Fisco. A ampla defesa constitui a base do sistema de liberdades individuais, sendo aplicado também no processo administrativo tributário.

Palavras-chave: Fisco. Contribuinte. Processo administrativo tributário. Ampla defesa.

RESUMEN

Las peleas tributarias nacen de los conflictos de interés entre lo Fisco y lo contribuyente. El proceso administrativo tributario es lo utensilio por lo contribuyente demuestra suya discordia cuanto la imposición de la obligación tributaria, por vía administrativa. En lo que hace específicamente al procedimientos tiene los procedimientos administrativos tributarios y el equilibrio al que deben propender las relaciones que existen entre el contribuyente y lo Fisco Nacional requiere un justo y eficaz sistema de garantías que compensen las situaciones de sujeción en que aquél se encuentra. La garantía de debida defesa in juicio constituye una de las base del sistema de libertades individuales y resulta aplicable al procedimiento administrativo tributario, resultando también con consagración constitucional.

Palabras-chabes: Fisco. Procedimientos administrativos tributarios. Debida defesa.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Crédito Tributário

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

| | |
|------|--|
| ADIN | Ação Direta de Inconstitucionalidade |
| art. | artigo |
| CF | Constituição Federal |
| CPC | Código de Processo Civil |
| CT | Crédito Tributário |
| CTN | Código Tributário Nacional |
| DOU | Diário Oficial da União |
| FG | Fato Gerador |
| HI | Hipótese de Incidência |
| inc. | inciso |
| IPTU | Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana |
| IPVA | Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores |
| ITBI | Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis |
| ITCD | Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação |
| LC | Lei Complementar |
| OB | Obrigação Tributária |
| p. | página |
| RE | Recurso Extraordinário |
| STF | Supremo Tribunal Federal |

SUMÁRIO

| | |
|---|----|
| 1 INTRODUÇÃO..... | 13 |
| 2 NOÇÕES FUNDAMENTAIS..... | 16 |
| 2.1 O Direito e o Estado | 16 |
| 2.2 As Três Funções do Estado e o Poder de Tributar | 18 |
| 2.3 O Direito Tributário disposto no Código Tributário Nacional | 21 |
| 3. A ORIGEM DO PROCESSO TRIBUTÁRIO | 23 |
| 3.1 A Obrigação Tributária | 23 |
| 3.2 O Fato Gerador..... | 24 |
| 3.3 O Crédito Tributário..... | 25 |
| 3.4 O Lançamento Tributário..... | 26 |
| 3.4.1 <i>As várias espécies de lançamento</i> | 29 |
| 3.4.2 <i>Lançamento por declaração</i> | 29 |
| 3.4.3 <i>Lançamento por homologação</i> | 30 |
| 3.4.4 <i>Lançamento de ofício</i> | 31 |
| 3.5 O Conflito de Interesses em Esfera Tributária | 32 |
| 4 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO | 36 |
| 4.1 O Processo Administrativo Tributário Brasileiro | 36 |
| 4.2 A Importância do Processo Administrativo Tributário na Solução dos Conflitos Tributários | 40 |
| 4.3. O Direito à Ampla Defesa..... | 44 |
| 4.3.1 <i>A instrumentalidade do processo administrativo tributário</i> | 44 |
| 4.3.2 <i>A ampla defesa</i> | 46 |

| | |
|---|----|
| 4.4 A Obrigatoriedade da Constituição de Garantia para Admissão do Recurso à Segunda Instância Administrativa em Relação a Créditos Tributários da União Federal..... | 50 |
| 4.5 Coisa Julgada Administrativa | 53 |
| 5 CONCLUSÃO..... | 54 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 57 |

1 INTRODUÇÃO

O Direito foi concebido como uma técnica de organização social dentro de uma estrutura hierarquizada de poder, mas não só técnica, o seu caráter axiológico é de extrema importância. Os valores incorporados pelo tecnicismo do Direito, como a Justiça, são os responsáveis pela elaboração de normas e regras comportamentais para efetivação de um sistema jurídico e a realização da paz social. Como um fenômeno produzido dentro da coletividade humana, o Direito reflete o espaço cultural em que nasceu, tornando-se um instrumento da sociedade o qual está enraizado.

Sendo assim, o Direito regula a vida social, alcançando todas as suas nuances desde a tipificação de um crime, passando pela normatização das rodovias, e dizendo qual a situação que constitui o fato gerador de um tributo. O Direito é um todo interligado, uma unicidade que rege a sociedade.

O Direito Tributário se enquadra dentro de tal perspectiva, já que tem como objeto regular a relação jurídica existente entre o Estado e o contribuinte, com o pagamento e recebimento de tributos. Ele tem uma influência direta no cotidiano das pessoas, pois atinge uma parcela importante da realidade social que é o pagamento dos tributos pelos contribuintes, pessoas físicas e jurídicas, e o recebimento dos mesmos pelo Estado.

Sendo o Direito um instrumento social, o Estado é tido como uma instituição que repassa para a ordem jurídica os anseios dentro do seio da sociedade, pois os interesses da coletividade são superiores aos interesses de cada um. Logo, dentro de uma visão democrática, foi constituído o nosso atual Estado, o Estado Democrático de Direito. Em tal visão, é através da delegação do povo, por vontade coletiva, feita por uma Assembléia Constituinte, que a Constituição cria juridicamente o Estado, fixando suas atribuições, a sua estrutura formal, determinando os direitos e garantias das pessoas, e instituindo os poderes que o Estado irá tutelar.

Dentro de tais poderes existe o poder de tributar, que é exercido pelo Estado por delegação popular. O texto constitucional delega a várias pessoas políticas o poder de tributar, sendo titulares dessa competência a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios. Logo, o poder de tributar, que é único, passa a ser dividido entre os entes que formam a Federação.

Atualmente, o Estado em que vivemos está inserido dentro de um mundo globalizado, com blocos econômicos que visam a produção conjunta de riquezas e capital, sendo o poder de tributar vital para efetivação dos interesses estatais. Já que é através da tributação que o Estado capta receitas para balancear sua atividade financeira fiscal, além de usar tal poder como medida educativa e instrumento extrafiscal.

Portanto, o Estado e o Direito estão intrinsecamente ligados no campo específico do Direito Tributário, já que este é aplicado por atos de caráter administrativo, praticados por funcionários do Poder Executivo.

Logo, o Direito Tributário está presente no cotidiano das pessoas. Todos os cidadãos brasileiros pagam tributos, seja no momento da compra ou venda de um imóvel, seja na parcela embutida na compra de um produto importado, seja no pagamento da taxa de iluminação pública. Tal situação faz com que o cidadão comece a despertar para a contraprestação que o Estado precisa cumprir. Outro reflexo é a mudança do pensamento da sociedade civil, agindo como fiscalizadora do pagamento de tais tributos ao Estado, cobrando deste uma resposta efetiva.

No Brasil, a carga tributária no primeiro semestre de 2007 chegou a 36,39% do PIB (Produto Interno Bruto) do país. Neste período, a receita tributária atingiu R\$ 446,34 bilhões. Em 2006, o somatório da arrecadação de todos os impostos foi de R\$ 393,53 bilhões. Em outras palavras, a receita tributária brasileira cresceu mais do que o PIB entre 2006 e 2007, fazendo aumentar o peso dos tributos no bolso do contribuinte. Os dados são do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT).

A partir do momento em que a sociedade desperta para seus direitos no campo tributário, começa a perceber que o nosso sistema tributário possui um volume considerável de regras jurídicas, gerando um excesso arrecadatório.

A conscientização da sociedade em relação à matéria tributária vai evidenciando alguns pontos passíveis de mudança como: o volume considerável de regras infralegais, gerando antinomias normativas entre portarias, instruções normativas, ordens de serviço etc.; o abuso de medidas provisórias em matérias fiscais; o baixo preparo dos gestores públicos na condução e aplicação dos recursos públicos, culminando na ineficiência do sistema tributário em realizações sociais.

Tais pontos fermentam o conflito de interesses entre o contribuinte e o Estado, eclodindo no aumento considerável das lides tributárias, e na evasão de receitas por intermédio da elisão e da sonegação.

As peculiaridades que marcam a fenomenologia jurídica das lides de natureza tributária são revestidas de interdisciplinariedade, passando por desde a denominação da disciplina que a estuda até a configuração de sua abrangência. Durante muito tempo, a solução das lides tributárias foi relegada ao Direito Administrativo, como subproduto da atividade financeira do Estado. Hoje, as soluções para os conflitos de ordem fiscal encontram-se na esfera do Direito Processual Tributário, uma vertente disciplinar que possui postulados do Direito Administrativo, do Direito Tributário e do Direito Processual.

O Direito Processual Tributário, dos quais fazem parte, os procedimentos encaminhados para o ato de lançamento e o processo contencioso em sua dualidade (administrativo e judicial) tem como escopo sistematizar o procedimento da resolução de conflitos em matéria tributária, já que a lide tributária, segundo Carnelutti, é a pretensão do Estado resistida pelo cidadão, ou os conflitos de interesses entre o Estado e os contribuintes.

De maneira mais específica, a resolução de tais conflitos em seara administrativa é o processo administrativo tributário.

É uma séria ordenada de atos administrativos mediante a qual manifesta-se a Administração Tributária a respeito de uma relação sua com um contribuinte, ou responsável tributário ou mesmo com um terceiro, ou simplesmente interpreta a legislação tributária. (MACHADO, 2003, p. 264)

A grande questão a ser analisada é se o Estado, detentor do exercício da função jurisdicional, pode agir eqüitativamente, sendo parte e juiz numa relação jurídica, em sede de processo administrativo tributário.

A efetivação da existência da ampla defesa em tal processo é o objetivo desta pesquisa realizada. Já que a aplicação do Direito Tributário é de competência inalienável do Estado, e este cerca-se de controles administrativos, concentrando a atividade tributária arrecadatória, e, simultaneamente, possui a tutela da resolução de conflitos de interesses em matéria administrativa tributária.

2 NOÇÕES FUNDAMENTAIS

2.1 O Direito e o Estado

O Direito é um produto social, desde as épocas mais rudimentares da vida social, já existia um esboço de ordem jurídica, daí, reafirma-se o antigo brocardo: *ubi societas, ibi jus*, onde está a sociedade está o Direito. Por consequência, o Direito não pode ser concebido fora da sociedade, ele é uma expressão constante das relações sociais. É possível afirmar que o Direito é um fenômeno social, refletindo múltiplos campos de interesse social, mas que constrói uma única realidade, estabelecendo limites à ação de cada um dos seus membros.

Os seres humanos constroem relações entre si, que necessitam de uma convivência ordenada, podendo ser o Direito concebido como essa realização de convivência. Logo, ele seria uma técnica de organização social, surgindo a idéia de *jus*¹ como junção, união, coordenação, com o intuito de agir sobre a sociedade. É necessário ressaltar que o Direito sendo o produto das determinações sociais, não é apenas um fato social, um mero reflexo, é um sistema dotado de autonomia relativa.

Um olhar sobre o homem através da história revela que este não existe simplesmente, ele coexiste em companhia de outros homens e coisas. Sendo assim, o fato fundamental da coexistência entre os indivíduos resulta no modo de produção e como estes se relacionam em função de *coisas*. Ora, desde as comunidades humanas primitivas, passando pela sociedade greco-romana, sociedade medieval, chegando na atual sociedade capitalista, as relações sociais, econômicas e culturais foram e são articuladas juridicamente.

Como fruto social, o Direito não se reduz apenas como regra ou comando social, ele está enraizado de valores. O ilustre professor Miguel Reale, na sua Teoria Tridimensional do Direito, evidencia três aspectos básicos da vida jurídica: um aspecto normativo, um aspecto fático e um aspecto axiológico.

(...) onde quer que haja um fenômeno jurídico, há, sempre e necessariamente, um *fato* subjacente (fato econômico, geográfico, demográfico, de ordem técnica etc.); um *valor*, que confere determinada significação a esse fato, inclinando ou

¹ Os romanos concebiam o *jus* ora como direito objetivo (norma de agir) ora como direito subjetivo (faculdade de agir).

determinando a ação dos homens no sentido de atingir ou preservar certa finalidade ou objetivo; e, finalmente uma *regra* ou *norma*, que representa a relação ou medida que integra um daqueles elementos ao outro, o fato ao valor. (REALE, 2003, p. 60)

Portanto, a idéia do Direito não está vinculada restritamente a concepção técnica de organização social e de planificação de comportamentos humanos, mas, sim, ligada intrinsecamente aos valores. Tais valores são necessários para dar legitimidade as normas elaboradas do sistema jurídico. Sendo que, tais normas de “acomodação” social são repassadas a sociedade por instituições que visam dirimir os conflitos dentro do seio social, e é nesse momento que surge a figura do Estado.

De modo sintético, Estado é uma ordenação que tem por fim específico e essencial a regulamentação global das relações sociais entre os membros de uma dada população sobre um certo território, na qual a palavra ordenação expressa a idéia de um poder soberano institucionalizado. Logo, a finalidade precípua do Estado é tornar efetiva as normas jurídicas; proteger seus integrantes, possibilitando a convivência humana dentro de normas preestabelecidas, e elaborar diretrizes e normas que reflitam a segurança jurídica.

Excetuando os Estados Totalitários, o Estado Democrático de Direito é produto da vontade popular. O povo, através da sua vontade coletiva, expressa-se em Assembléia Constituinte, originando uma Constituição e criando juridicamente o Estado. É através da declaração e delegação da vontade popular que a estrutura, as competências, os poderes e deveres do Estado são criados. Portanto, o Poder Constituinte é a manifestação soberana da suprema vontade política de um povo socialmente organizado, e o Estado decorre dessa soberania popular.

Mas, é necessário ressaltar que, apesar do Estado evocar para si a elaboração das normas jurídicas, os conceitos de Estado e Direito não se confundem entre si; já que o Direito é historicamente anterior ao Estado e inerente a vida em sociedade; enquanto que, o Estado é uma criação social com o fim de criar grande parte das normas de um ordenamento jurídico social, garantindo sua eficácia através da coação institucionalizada.

Embora detentor de uma parcela significativa de criação de normas jurídicas, existem várias outras fontes de Direito não-estatais, como os Princípios Gerais do Direito, os costumes, a doutrina, a jurisprudência.

2.2 As Três Funções do Estado e o Poder de Tributar

O Estado Democrático de Direito, como instituição legitimada pelo povo, tem uma das suas preocupações assegurar direitos e garantias das pessoas, como forma de proteção da sociedade civil. Dentro desses parâmetros, a concentração de poder em apenas um único ente poderia causar um desequilíbrio na estrutura institucionalizada, portanto, o Estado dividiu tal poder em três funções: legislação, administração e jurisdição. Tal fato de divisão funcional é conhecido como “separação de Poderes”.

A primeira vez que essa idéia foi esboçada, deve-se a Aristóteles, na sua obra “Política”. Posteriormente, John Locke, em “Segundo Tratado do Governo Civil”, expôs também três funções estatais distintas. Mas, foi com Montesquieu, em sua obra consagrada – “O Espírito das Leis” – que a divisão clássica e caracterização das três funções do Estado passou a ser realidade, tornando-se princípio fundamental para o Estado Moderno.

Um sistema de governo composto por uma pluralidade de órgãos requer necessariamente que o relacionamento entre os vários centros do poder seja pautado por normas de lealdade constitucional (*Verfassungstreue*). A lealdade institucional compreende duas vertentes, uma positiva, outra negativa. A primeira consiste em que os diversos órgãos do poder devem cooperar na medida necessária para realizar os objetivos constitucionais com o mínimo de atritos possíveis. A segunda determina que os titulares dos órgãos do poder devem respeitar-se mutuamente e renunciar a prática de guerrilha institucional, de abuso de poder, de retaliação gratuita ou de desconsideração grosseira. Na verdade, nenhuma cooperação constitucional será possível, sem uma deontologia política, fundada no respeito das pessoas e das instituições e num apurado sentido da responsabilidade de Estado (*Statesmanship*). (CANOTILHO e VITAL, 1991, p. 71)

Dentre de tais parâmetros, o Estado tem como objetivo alcançar, com a separação de suas funções, a proteção da liberdade individual contra o arbítrio de um governante onipotente. Outro ponto a ser destacado é que não existiria um Estado Democrático de Direito sem que houvesse Poderes independentes e harmônicos entre si, usufruindo de uma parcela de autonomia.

Cada Poder exerceria uma função típica, inerente a sua natureza. Mas, com a evolução da realidade social, houve um interrelacionamento das funções, os órgãos que exercem as funções de legislação, administração e jurisdição foram interpenetrando-se, surgindo, também, as funções atípicas.

A primícia da função legislativa está na elaboração do Direito. Por meio dessa função o Estado cria o Direito Positivo, estabelecendo as normas gerais e obrigatórias com a finalidade de reger a vida coletiva. De maneira quase que predominante, o Estado toma para si a função legiferante, esse controle não é completo, devido a existência de outras fontes de Direito, além das estatais, como os costumes, a doutrina.

A função administrativa corresponde aos procedimentos de aplicação do Direito à vida social, de ofício.

Pode dizer-se que a função administrativa é aquela exercida pelo Estado ou por seus delegados, subjacentemente à ordem constitucional e legal, sob o regime de direito público, com vistas a alcançar os fins colimados pela ordem jurídica. (CARVALHO, 2005, p. 3)

No tocante a função jurisdicional, existe uma realização concreta da aplicação normativa. A palavra “jurisdição” provém da locução latina *juris dicere*, significando dizer o Direito. Assim, ela aplica o Direito aos casos concretos, de modo contencioso.

O exercício dessas funções é entregue a órgãos do Estado, conforme assevera o art. 2º da nossa Constituição: “São poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

Dalmo de Abreu Dallari diz que tais atividades passam a ser realizadas, independentemente, por cada órgão, surgindo assim a teoria dos freios e contrapesos.

O sistema de separação de poderes, consagrado nas Constituições de quase todo o mundo, foi associado à idéia de Estado Democrático e deu origem a uma engenhosa construção doutrinária, conhecida como sistema de freios e contrapesos. Segundo essa teoria os atos que o Estado pratica podem ser de duas espécies: ou são atos gerais ou são especiais. Os atos gerais, que só podem ser praticados pelo poder legislativo, constituem-se na emissão de regras gerais e abstratas, não se sabendo, no momento de serem emitidas, a quem elas irão atingir. Dessa forma, o poder legislativo, que só pratica atos gerais, não atua concretamente na vida social, não tendo meios para cometer abusos de poder nem para beneficiar ou prejudicar a uma pessoa ou a um grupo em particular. Só depois de emitida a norma geral é que se abre a possibilidade de atuação do poder executivo, por meio de atos especiais. O executivo dispõe de meios concretos para agir, mas está igualmente impossibilitado de atuar discricionariamente, porque todos os seus atos estão limitados pelos atos gerais praticados pelo legislativo. E se houver exorbitância de qualquer dos poderes surge a ação fiscalizadora do poder judiciário, obrigando cada um a permanecer nos limites de sua respectiva esfera de competência. (DALLARI, 1991, p.p. 184-185)

A cada Poder, portanto, corresponde uma função, de maneira precípua e dominante, não implicando o fato uma segregação funcional absoluta.

Essa breve exposição sobre as três funções do Estado tem como escopo evidenciar que, através do Poder Legislativo, o Estado é detentor do poder de tributar.

O poder de tributar é um dos campos prediletos dos legisladores. Tal fato deve-se a estreita relação das competências tributárias com a repartição de fontes de receitas tributárias. A nossa Constituição não apenas institui o poder de tributar, como o divide entre as pessoas políticas, que convivem na federação.

Uma das principais fontes do Estado auferir receitas é através do poder de tributar. Além disso, o tributo também pode ser usado como um instrumento extrafiscal, disciplinando o cidadão. Todas as nuances levam a evidenciar como o poder de tributar é vital para o Estado.

Nessa perspectiva, cria-se a situação na qual o Fisco, credor natural, detentor do mister tributacional, avança sobre o patrimônio do contribuinte, caracterizando uma invasão patrimonial de maneira compulsória, com a finalidade de arrecadar tributos para “encher” os seus cofres.

Tal situação seria uma realidade fática e sem controle, se o exercício do poder de tributar não devesse obediência aos parâmetros impostos pela nossa Constituição Federal. As normas constitucionais demarcam e balizam o exercício da natural invasão patrimonial pelo Fisco, impondo limites ao poder de tributar. Essas limitações advêm dos princípios e das imunidades constitucionais tributárias, demarcando o campo, o modo, a forma e a intensidade de atuação do poder de tributar, que emana da Constituição, de os entes políticos criarem tributos.

O poder de tributar originariamente uno é delegado por vontade do povo à várias pessoas políticas, titulares de competências impositivas: a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios. Todos recebem diretamente da Constituição, expressão da vontade geral, as suas respectivas parcelas de competência e, exercendo-as, obtêm as receitas necessárias à consecução dos fins institucionais em função dos quais existem.

Mesmo com todo esse regramento constitucional, ocorrem os conflitos decorrentes de controvérsias quanto aos fatos previstos nas regras jurídicas, surgindo as lides tributárias.

No que se faz pertinente ao Direito Tributário, as normas que definem e limitam competências, instituem tributos, majoram alíquotas etc. são normas de direito material tributário. Já as normas que regulam os atos de fiscalização, o modo como deve ser feita a apuração do montante do tributo devido, o prazo para o contribuinte impugná-lo, a interposição de recursos administrativos, a competência da autoridade julgadora são normas de direito processual em sentido amplo, disciplinando o processo administrativo tributário, que se desenvolve ainda no âmbito da Administração Tributária, inicialmente de forma não contenciosa, em procedimento verificado antes da prática do ato de lançamento, e, depois, de modo contencioso, como uma forma de controle interno da legalidade deste, consubstanciado esta última etapa o processo administrativo tributário propriamente dito.

Assim, é necessário, primeiramente, observar a relação entre o Estado e o contribuinte com o recebimento e pagamento dos tributos, o que é a principal causa do conflito de interesses entre as partes.

2.3 O Direito Tributário disposto no Código Tributário Nacional

No Brasil, a denominação Direito Tributário foi consagrada para disciplinar a relação de crédito e débito existente entre as pessoas jurídicas de direito público interno: União, Estados, Municípios, o Distrito Federal e o contribuinte. De maneira simples, o Direito Tributário é a disciplina jurídica que regulamenta os tributos.

Nos primórdios, o *tributum* seria o resultado da ação estatal, indicando o ônus distribuído entre os súditos. Portanto, como o súdito paga tributo para o Estado, o verbo passou a designar também a ação de pagar tributo, dizendo-se contributário ou contribuinte aquele que paga o tributo.

O tributo resulta de uma exigência do Estado, que, nos primórdios da história fiscal, decorria da vontade do soberano, então identificada com a lei, e hoje se funda na lei, como expressão da vontade coletiva.

Os tributos são as principais fontes de arrecadação de receitas derivadas pelo Estado, com o intuito de financiar as despesas públicas e garantir o bem-estar dos cidadãos.

O Código Tributário Nacional, no seu art. 3º, define tributo nos seguintes parâmetros:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Portanto, o tributo tem que obedecer aos parâmetros definidos na lei.

3. A ORIGEM DO PROCESSO TRIBUTÁRIO

3.1 A Obrigação Tributária

A definição clássica das Institutas de Justiniano dispõe: “*Obligatio et juris vinculum, quo necessitate adstringimur alicujus solvenda rei, secundum nostrae civitatis jura*” – Livro III, Título XIII – a obrigação é um vínculo jurídico que nos obriga a pagar alguma coisa, ou seja, a fazer ou deixar de fazer alguma coisa.

Clóvis Beviláqua assim a define:

Obrigação é a relação transitória de direito, que nos constrange a dar, fazer ou não fazer alguma coisa, em regra economicamente apreciável, em proveito de alguém que, por ato nosso ou de alguém conosco juridicamente relacionado, ou em virtude da Lei, adquiriu o direito de exigir de nós essa ação ou omissão. (BEVILÁQUA, 1977, p. 14)

O nosso Código Tributário Nacional optou por adotar a Teoria Geral das Obrigações, fundamentando sua estrutura sobre a “obrigação tributária”. Desse modo, as relações jurídicas decorrentes da imposição tributária, teriam o cunho obrigacional. Logo, além de “dever jurídico”, a obrigação revela a própria relação jurídica, demonstrando o vínculo entre as pessoas, às quais possuem direitos e deveres correspectivos.

Ao passo que se trata de obrigação tributária, é revelado o vínculo existente entre o devedor a uma prestação em proveito do credor. Do mesmo modo que no direito obrigacional o cunho de dar, fazer, ou não fazer a obrigação, no campo tributário, não seria diferente.

A obrigação tributária é uma relação jurídica, possuindo um sujeito ativo e um sujeito passivo. O sujeito ativo tem interesse em que a prestação seja cumprida, já o sujeito passivo é a pessoa sobre qual recai o dever de efetuar a prestação. O credor dessa obrigação, sujeito ativo, é o Estado, e não o administrador fiscal, logo, a efetiva realização da obrigação é indisponível pela autoridade administrativa. Diferentemente, em uma relação entre particulares, na qual o credor pode deixar de exercitar o seu direito de ação.

O vínculo obrigacional dessa relação jurídica de caráter tributário é o pagamento do tributo, que surge com uma situação material, legalmente prevista, configurando como suporte fático da incidência tributária – o fato gerador do tributo.

Dispõe o art. 113 do Código Tributário Nacional:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

A obrigação de pagar tributos existirá sempre que no mundo fático ocorrer um evento jurídico previsto em lei. Já as obrigações acessórias são condutas positivas ou negativas que os contribuintes devem observar por determinação legal. Portanto, a obrigação principal é de *dar coisa certa* (dinheiro), e a acessória é de *fazer ou não-fazer*.

Pode-se dizer que quando a norma contida na lei tributária incide sobre o fato nela previsto como “gerador” do dever de pagar determinado tributo, ou determinada multa, surge uma relação com efeitos jurídicos mínimos, ainda em estágio embrionário que o CTN chama de obrigação tributária. Essa relação jurídica de grau mínimo dá ao Fisco apenas o direito potestativo de acertá-la e liquidá-la, e ao contribuinte ou responsável o dever de submeter-se a essa possibilidade de acertamento.

Com a ocorrência do fato gerador, surge a obrigação tributária ilíquida.

3.2 O Fato Gerador

Fato gerador é o pressuposto fático que dá lugar e perspectiva material ou concretude, para a obrigação abstrata descrita em lei. Já essa “situação definida em lei” é a hipótese de incidência, a situação descrita em lei, recortada pelo legislador entre os inúmeros fatos do

mundo fenomênico, a qual, uma vez concretizada no fato gerador, enseja o surgimento da obrigação principal.

A doutrina disciplina diferentes fatos geradores de deveres tributários: o fato gerador da obrigação principal, dividindo-se em *fato gerador do tributo*, situação cuja ocorrência dá nascimento à obrigação tributária de pagar tributo, e o *fato gerador de penalidade*, situação cuja realização enseja a aplicação da penalidade cominada em lei; e o fato gerador da obrigação acessória, situação cuja ocorrência dá nascimento ao dever de fazer ou não fazer algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos.

Portanto, para que se considere fato gerador tributário, é necessário que o fato corresponda rigorosamente à hipótese de incidência estabelecida em lei, consubstanciando o princípio da legalidade e o tipo tributário fechado.

3.3 O Crédito Tributário

Como já foi exposto anteriormente, o CTN apoiou-se na teoria obrigacional para regradar juridicamente a relação entre o Estado que tributa e o contribuinte que paga, refletindo a situação jurídica em que o Estado tem direito subjetivo ao tributo, e o contribuinte, o dever de pagá-lo, independentemente de qualquer atuação específica do Estado relativamente à sua pessoa.

O art. 3º do CTN proclama que o tributo é uma prestação compulsória de coisa certa em favor do Estado, em virtude da lei, obrigando os sujeitos passivos a pagá-la em moeda ou em valor que nela se possa exprimir. Tal fato faz com que a relação jurídica, decorrente da obrigação tributária, possua um objeto: a prestação pecuniária. A esse dinheiro o CTN denomina de crédito tributário. Portanto, a obrigação tributária só existe para possibilitar o crédito.

O CTN trata do crédito tributário nestes termos:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Art. 140. As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.

Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, e a obrigação tributária é estritamente pecuniária, e só existe para possibilitar o crédito. Sendo assim, o crédito tributário faz parte da obrigação, sendo sinônimo de pagamento, significando o adimplemento das obrigações pecuniárias.

O crédito tributário representa o momento de exigibilidade da relação jurídica tributária.

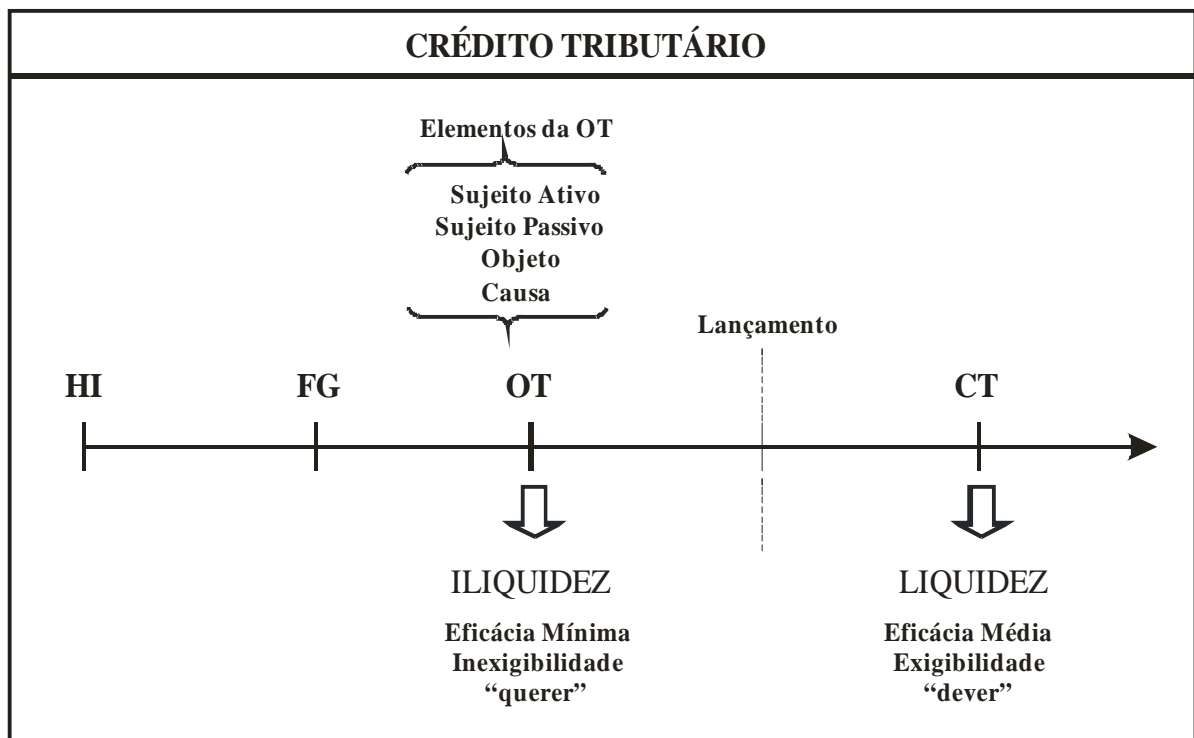


Figura 1 – Crédito Tributário. Fonte: SABBAG, E. M. Direito Tributário, 2006, p. 213.

3.4 O Lançamento Tributário

A ocorrência do fato gerador faz nascer a obrigação tributária. Mas, em diversas situações, embora ocorrido o fato gerador, a lei tributária não requer do sujeito passivo nenhum pagamento, enquanto o sujeito ativo não praticar um ato jurídico específico e formal.

Tal ato deve ser cientificado ao sujeito passivo no prazo legal, como forma de satisfazer o direito do credor.

Dessa forma, mesmo que a obrigação tributária tenha nascido, com a realização do fato gerador, o contribuinte ou responsável tributário só será compelido ao pagamento do tributo pertinente, se o sujeito ativo efetivar o ato formal previsto em lei, para a determinação do valor do tributo.

O crédito tributário representa o momento de exigibilidade da relação jurídico tributária. Seu nascimento ocorre com o lançamento tributário. Portanto, o lançamento é o instrumento que confere a exigibilidade à obrigação tributária, quantificando-a (afecção do *quantum debeatur*) e qualificando-a (identificação do *an debeatur*). É o ato capaz de conferir ao Fisco a percepção do importe tributário a quem tem direito, em face da ocorrência do fato gerador que o antecede.

O lançamento não institui o crédito, mas, sim, confere exigibilidade ao crédito ao individualizar o comando impessoal da norma, é o ato documental de cobrança, por meio do qual se declara a obrigação tributária nascida do fato gerador, é através dele que a Fazenda Pública prepara o título executivo, irraigado de liquidez, certeza e exigibilidade. Em outros termos, o lançamento aperfeiçoa a relação tributária preexistente, conferindo-lhe efeitos jurídicos em grau máximo, tornando-a líquida, certa e exigível.

Tal fato pode ser verificado quando o devedor se omitir de apurar e recolher o tributo, e o pagamento não é realizado. Logo, cabe ao sujeito ativo proceder o lançamento e notificar o sujeito passivo para que pague no prazo assinalado, sob pena de, não o fazendo, sujeitar-se a cobrança judicial, precedida na formalidade da inscrição da dívida e posteriormente ação de Execução Fiscal.

Em consonância com tais preceitos, o CNT, em seu art. 142, definiu o lançamento como procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito e, sendo o montante do tributo, devido, identificar o sujeito e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Estabelece o CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo

tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

Vale destacar que o lançamento é ato, sua natureza jurídica é a de ato administrativo vinculado (não discricionário) de aplicação da lei aos casos concretos, uma vez que deve ser balizado pela lei, e não por critérios adstritos à oportunidade e à conveniência. Outra característica é que o lançamento é ato administrativo não-executório, por não ser veiculado pela coerção humana, mas por trâmites administrativos de cobrança, além de ser um ato privativo do Fisco, sempre.

Os efeitos relevantes do lançamento são: o de especificar a existência concreta de obrigação tributária entre os sujeitos da relação jurídica tributária, bem como o seu conteúdo, em conformidade com a legislação vigente ao tempo em que ocorreu o fato jurídico, possuindo efeitos declaratórios; e o de conferir exigibilidade ao crédito tributário, quando necessário.

Hugo de Brito Machado evidencia de maneira precisa o ato de lançamento.

A natureza jurídica do lançamento já foi objeto de grandes divergências doutrinárias. Hoje, porém, é praticamente pacífico o entendimento segundo o qual o lançamento não cria direito. Seu efeito é simplesmente declaratório. Entretanto, no Código Tributário Nacional o crédito tributário é algo diverso da obrigação tributária. Ainda que, em essência, crédito e obrigação sejam a mesma relação jurídica, o crédito é um momento distintivo. É um terceiro estágio na dinâmica obrigacional tributária. E o lançamento é precisamente o procedimento administrativo de determinação do crédito tributário. Antes do lançamento existe a obrigação. A partir do lançamento surge o crédito.

O lançamento, portanto, é constitutivo do crédito tributário, e apenas declaratório da obrigação correspondente. (MACHADO, 2003, p. 153)

Visto em linhas gerais o lançamento tributário, é importante ressaltar as várias espécies de procedimentos administrativos que antecedem a sua prática.

3.4.1 *As várias espécies de lançamento*

O lançamento é ato privativo do Fisco, sempre. Ocorre que, em seu processamento, pode existir um auxílio maior ou menor do contribuinte no ato de lançar. Mantendo-se a coerência com o art. 142 do CTN, que define o lançamento conforme o procedimento preparatório que o antecede, o grau de participação do contribuinte nesse procedimento e a titularidade da iniciativa pela sua instauração definem as modalidades ou espécies de lançamentos.

O CTN, nos artigos 147 a 150, trata dos lançamentos, que são:

- a) por declaração;
- b) por homologação;
- c) de ofício.

3.4.2 *Lançamento por declaração*

É aquele representado pela ação conjugada entre o Fisco e o contribuinte, restando àquele o trabalho privativo de lançar. O Fisco, não dispondo de dados suficientes para realizar o lançamento, conta com o auxílio do contribuinte que supre a deficiência da informação por meio de declaração prestada.

O lançamento por declaração é disciplinado pelo CTN nos seguintes termos:

Art. 141. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º. A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º. Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

Primeiro, o contribuinte informa, depois a Administração expede o lançamento. A declaração, portanto, configura uma obrigação formal do sujeito passivo, destinando-se a registrar os dados fáticos que, de acordo com a lei tributária, sejam relevantes para a consecução, pela autoridade administrativa, do ato de lançamento. Se o declarante indicar fatos verdadeiros, e não omitir fatos que deva declarar, a autoridade administrativa terá todos os elementos necessários à efetivação do lançamento, já que se presume verdadeira a declaração.

Ocorrendo erros, é cabível a retificação da declaração.

Outro ponto a ser explicitado é que a declaração do contribuinte não é ato de lançamento. Só haverá lançamento quando a autoridade, à vista das informações contidas na declaração, efetivar, documentadamente, o ato de lançamento, do qual deve dar ciência ao sujeito passivo, a fim de tornar exigível o tributo.

A modalidade de lançamento por declaração hoje é figura rara no Direito Tributário Brasileiro, presente apenas em alguns tributos como é o caso do imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI), e do imposto sobre transmissões *causa mortis* e doações (ITCD).

3.4.3 *Lançamento por homologação*

É aquele em que o contribuinte auxilia ostensivamente o Fisco, cabendo a este, realizá-lo de modo privativo. O lançamento por homologação existe quando a Administração expressamente concorda com a atividade do contribuinte de calcular por conta da lei o imposto devido, fazendo o seu pagamento.

No lançamento por homologação, há uma antecipação de pagamento, na qual o devedor procedeu ao recolhimento do tributo, e após o cuidadoso exame da situação fática e da lei aplicável, o Fisco registraria, expressamente, sua concordância. Nessa concordância – homologação – estaria o procedimento lançatório.

Já que o sujeito passivo não efetua o lançamento propriamente dito, a homologação está vinculada à autoridade administrativa. Portanto, a atividade de calcular o tributo devido, informar e pagar no prazo assinalado pela legislação estão sujeitos à homologação.

Caso o Fisco encontre divergências, homologa a parte incontroversa, e lança a diferença. Se o pagamento for efetuado a maior, cumpre-lhe devolver o excesso recolhido a maior.

Nesse caso, lançamento por homologação é aquele no qual o sujeito passivo realiza toda a atividade de apuração dos dados necessários à constituição do crédito tributário, tendo o dever de antecipar o pagamento do valor respectivo antes de qualquer manifestação do Fisco sobre essa apuração. Concordando com a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, o Fisco a homologará, se exata, ou procederá ao lançamento de ofício em caso contrário.

O lançamento por homologação é assim definido pelo CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

3.4.4 *Lançamento de ofício*

É aquele em que o Fisco, dispondo de dados suficientes para efetuar a cobrança, realiza-o, dispensando o auxílio do contribuinte. O que ocorre, no plano fático, é que uns tributos podem ser lançados diretamente, sem prévias informações do contribuinte, como no caso do IPTU e do IPVA.

A Fazenda Pública, dispondo de todos os dados relevantes, tem o dever de fazer o lançamento, pois se trata de ato administrativo vinculado e obrigatório. Como regra, o lançamento de ofício é adequado aos tributos que têm como fato gerador uma situação

permanente, cujos dados constam dos cadastros fiscais, de modo que basta à autoridade administrativa a consulta àqueles registros para que tenha à mão os dados fáticos necessários à realização do lançamento.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I – quando a lei assim o determine;

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

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

.....

3.5 O Conflito de Interesses em Esfera Tributária

Superado os conceitos que fundamentam o processo tributário, passa-se a focar as relações jurídicas tributárias entre Fisco e contribuinte, com o escopo de entender a lide tributária em sua nuance administrativa.

Visto que o conceito de interesse supõe, necessariamente, a noção do que seja bem e necessidade, Arruda Alvim ensina que:

Podemos considerar como bem tudo aquilo que possa satisfazer uma necessidade do homem. Entretanto, quando se afirma que *bem* é tudo aquilo apto a satisfazer o homem, conseqüentemente contém-se na definição as idéias de *necessidade*, ou a mera utilidade, que desperta o interesse do homem pelos bens da vida. Desta forma, pode-se afirmar que os bens constituem-se para o homem num atrativo, seja de ordem econômica, ou seja, moral. (ARRUDA, 1972, p. 9).

No início da convivência humana em sociedade os conflitos de interesses eram satisfeitos privadamente, não sendo conhecida a função jurisdicional resultante de evolução histórica inerente do desenvolvimento do Estado.

Historicamente, nota-se que a obrigação tributária, considerada como sujeição do contribuinte à exigência por parte do Estado, foi conquista do próprio devedor do tributo, porque na semente originária no Direito Romano a figura não resultava da lei.

O conceito originário de *tributum*, em Roma, correspondia à contribuição extraordinária dos cidadãos, destinadas às eventualidades excepcionais, especialmente aquelas de origem bélica. A contribuição em caráter regular era devida por força de uma sujeição despótica, como eram exemplos as propriedades das terras públicas ou de terras e populações de províncias ou de inimigos, cujo resgate sustentava as despesas do Estado Romano ao final da República. As inovações iniciadas por Augusto respeitaram esses critérios clássicos e, à luz de necessidades de reorganização, introduziram formas de tributação, sem alterar, em essência, a ordem antiga. Diocleciano foi o responsável pela renovação total do sistema fiscal romano, abandonando os princípios originais e adotando o *tributum*, definição nova e correspondente aos preceitos atuais.

Na alta Idade Média, eram atribuídas aos súditos as obrigações de caráter público, fundadas na autoridade política do rei ou dos senhores, e as obrigações de caráter privado, decorrentes do direito de propriedade, do rei ou dos soberanos. A legitimidade do imposto na Idade Média preocupou os escritores, que, fundados na doutrina de São Thomaz de Aquino, condenavam os impostos arbitrários que atendessem meros caprichos das soberanos.

Tal semente do princípio da legalidade desenvolveu espírito crítico nos contribuintes da Inglaterra no século XIII, passando-se a exigir que fosse justificado o ônus econômico a ser carregado aos contribuintes para constituição de novos recursos ao Estado.

O princípio da legalidade como fundamento dos tributos foi transportado da Revolução Francesa, determinando que a instituição de tributos somente acontecesse por representação popular.

Numa perspectiva histórica, a administração da justiça iniciou-se com a defesa privada violenta, evoluindo para o processo de arbitramento de caráter obrigatório, para, finalmente o Estado adotar, em caráter de monopólio, a distribuição da justiça, resolvendo os conflitos por seus agentes, mediante sentenças que haveriam de ser cumpridas pelo litigante condenado, sobe pena de execução forçada.

A análise de Vicente Ráo demonstra que:

A atividade do ser humano sempre se exterioriza através de suas relações com os seus semelhantes, ou de sua ação sobre os bens, materiais ou imateriais, que lhe proporcionam os meios de conservação e desenvolvimento. (RÁO, 1960, p. 37).

Portanto, o Direito tem origem na sociabilidade com a qual o homem convive, visando proporcionar, primeiramente aos indivíduos, isoladamente, e por via de consequência, à comunidade, o adequado caminho de aprimoramento e de processo da humanidade. “Assim entendido, o Direito, essencialmente decorrente da natureza humana, é uma força social em sua origem, em sua essência e em sua finalidade”. (RÁO, 1960, p.p. 41-42).

Diante da interligação da sociabilidade humana e da corporificação das normas jurídicas, cumpre analisar quando ocorre ruptura na paz social. Essa fenda acontece quando um interesse de alguém vem a ser contrariado por outrem.

Alfredo Buzaid entende que o interesse não é um juízo, “mas uma posição do homem; precisamente favorável à satisfação de uma necessidade”. (BUZAID, 1956, p. 91).

No tema em estudo, a solução do conflito de interesses surgido entre o cidadão e o Estado, por seu ato de império, somente poderá acontecer, nos dias atuais, com o exercício do direito de ação, submetendo-se a pretensão do particular ao Estado julgador.

Nessa relação jurídica processual, quando na posição passiva em ações de natureza tributária voltadas contra a Fazenda Pública, esta assume características próprias.

É uma parte que se especializa no interesse do todo. Não é um homem ou um grupo de homens; é um conjunto de instituições combinadas em uma máquina altamente aperfeiçoada. Tal obra de arte foi construída pelo homem e serve-se dos cérebros e das energias humanas e nada é sem o homem; constitui, todavia, uma encarnação superior da razão, uma superestrutura impessoal e duradoura, cujo funcionamento pode ser considerado como racional em segundo grau, na medida em que a atividade racional nele envolvida, articulada pela lei e por um sistema de normas universais, é mais abstrata, mais separada das contingências, da experiência e da individualidade, mais impiedosa também do que em nossas vidas individuais. (MARITAIN, 1956, p. 22).

Mas freqüentemente se vê o Estado tentando alterações bruscas e implantação de inovações, surpreendendo o cidadão. Daí por que foi a esse propósito que surgiram as reações que, à sua vez, deram lugar a momentos tão decisivos na história do constitucionalismo. Em 1215, a *Magna Charta Libertatum*, com decisiva motivação tributária; a Declaração de Independência dos Estados Unidos, desencadeada pelo *Stamp Act*; a nossa Inconfidência Mineira, com toda uma bela proposta republicana e federal... Tudo a mostrar que a tendência ao abuso de poder tem significado e amplo campo de expansão na seara tributária. (ATALIBA, 1985, p. 145).

O exercício do poder de tributar pode conduzir o Estado a fixar impostos em desacordo com os princípios constitucionais que devem regular essa atividade. Exorbitando, pouco importuno os motivos que a tanto o conduzem, provoca o Estado o nascimento de uma

relação tributária eivada de vício insanável, caso violentada a Constituição, ou ilegal, caso contrariando texto de lei ordinária.

O interesse público que deve regular a atividade da Administração no exercício de seu direito de exigir o recolhimento de tributos, criados por lei e devidamente constituído, se de um lado tem notável relevância por visar, com a arrecadação, o bem comum, de outro lado não pode pesar direitos subjetivos dos administrativos, sob pena de incidir em inconstitucionalidade por violar direitos e garantias individuais.

4 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

4.1 O Processo Administrativo Tributário Brasileiro

O processo tem por finalidade compor um litígio no sentido de realização da justiça. Embora se reconheça a dificuldade que oferece a conceituação de Justiça, pode-se afirmar com Ulpiano, que a Justiça é “a vontade permanente e eterna de se atribuir a cada qual o que por direito lhe pertence (*Justitia est constants et perpetua voluntas jus sum cuique tribuendi*)”.²

A atividade jurisdicional do Estado, qual seja a distribuição da Justiça, consiste na aplicação, que tem no processo seu instrumento de realização. O Direito, convém lembrar, resume-se na aplicação da lei do caso concreto.

Conforme a doutrina dominante, o processo é composto por uma seqüência de atos e procedimentos. O processo administrativo visa à composição de procedimentos no âmbito administrativo, tais como autos de infração, ou de apreensão, laudos periciais, juntada de pareceres e de petições, decisões, notificações e etc., com vistas a solucionar uma lide ou um contencioso, difere do processo judicial, e se realiza perante autoridade administrativa.

O processo administrativo tributário tem por objeto uma relação jurídica de direito público, que decorre da verificação, na prática, de um pressuposto legal de ocorrência do fato gerador, condição necessária e suficiente para fazer nascer a chamada obrigação tributária. O processo fiscal não visa investigar a legitimidade do fato ou ato praticado pelo contribuinte, mas analisar a legalidade do ato administrativo de lançamento. Interessa, aqui, a averiguar a correta aplicação da lei pela autoridade fiscal e não o fato ou a manifestação da vontade da parte em praticar o ato.

O processo no âmbito administrativo tem em vista a restauração do equilíbrio das relações entre Fisco e contribuinte, ocasionalmente afetado pela infringência da lei tributária. A ilegalidade na esfera fiscal implica a desestabilização da ordem vigente, razão pela qual o processo atua no interesse da sociedade.

² Digesto. 1,1,10, por ULPIANO.

Os conflitos de interesse em tema tributário ocorrem por discordância entre, os sujeitos da relação obrigacional, do contribuinte em cumprir exigência tributária, uma vez que, sendo impositiva, a relação jurídico-tributária, não admite a participação da vontade do obrigado pela norma.

A questão aqui a ser desenvolvida é que esse conflito motiva o nascimento da relação jurídico-processual tributária, formulada e desenvolvida perante o Estado julgador, caracterizando-se duas situações absolutamente distintas: em uma o interesse do Fisco, impondo a satisfação de uma obrigação; e em outra, a Administração julgando a lide, em matéria tributária, na qual é parte interessada. Tais situações distintas, ocorrendo simultaneamente.

Após a feitura do ato administrativo de lançamento, o contribuinte deve ser notificado para pagar o montante do crédito tributário apurado ou, se o considerar indevido, e quiser, oferecer impugnação, dando início a um processo contraditório, no qual poderá haver produção de provas, interposição de recursos etc., a fim de que se obtenha um julgamento por parte de uma autoridade da administração fazendária. Tem-se, então, um processo administrativo através do qual é feito o controle da legalidade do lançamento. Por conta do conflito que lhe é subjacente, a ensejar a aplicação dos princípios constitucionais processuais, essa fase é geralmente denominada de processo administrativo tributário propriamente dito. Não se cuida nessa fase, de atividade tipicamente executiva, ou de administração, mas sim de atividade de feições jurisdicionais exercida pelo Poder Executivo de modo atípico.

A impugnação administrativa é a resistência formal do contribuinte à pretensão do Estado. Com a impugnação, inicia-se a fase litigiosa do processo, tendo em vista o conflito de interesses que se instala entre as partes. Faz nascer o processo administrativo, que parece a incidência da norma constitucional garantida da ampla defesa assegurada pelo art. 5º, inc. LV, da Constituição do Brasil. Acrescenta-se a este a prerrogativa do poder de encaminhar petição ao poder público em defesa de direito ou contra abusos de autoridade, prevista no art. 5º, inc. XXXIV, da Constituição da República.

Sendo assim, o procedimento administrativo tributário pode ser conceituado 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.

Rubens Gomes de Sousa, tratando do contencioso administrativo tributário, define-o como sendo “a controvérsia entre o contribuinte e o Fisco a propósito da existência, das características ou do montante da obrigação tributária”. (SOUSA, 1975, p. 159).

Essa discussão do contribuinte informado com o lançamento pode versar sobre a *existência da obrigação*, o contribuinte pode negar a própria obrigação, sustentando que o fato gerador não ocorreu, ou que, ocorrido, não tem identificação com o fato tipificado pela lei; sobre as *características da obrigação*, o contribuinte, sem negar a existência da obrigação, entende que a verificação do fato gerador não foi corretamente feita pelo Fisco, por força do que a obrigação não tem as características que lhe foram atribuídas pelo lançamento; e sobre o *montante da obrigação*, quando entende que o montante deve ser menor que o exigido.

Essas três hipóteses representam a contestação do contribuinte ao lançamento.

Porém, poderá ocorrer, antes mesmo de efetuado o lançamento, que o contribuinte tome iniciativa sobre a matéria de seu interesse, sustentando seu direito a alguma isenção, relativamente à obrigação tributária ainda que não constituída pelo lançamento. Também, depois de extinta a obrigação, poderá o contribuinte pedir restituição ao entendimento de que o pagamento foi indevido, com o fundamento no art. 168 do CTN.

Nesse ponto estão abertas duas possibilidades à escolha do contribuinte: pode travar sua discussão diante dos contenciosos administrativos ou pode ingressar no Poder Judiciário. Esse é o entendimento resultante do inciso XXXV do art. 5º da Constituição Federal, que consagra o princípio do amplo acesso ao Judiciário:

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

.....
 XXXV – a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

Se o contribuinte optar pela discussão em instância administrativa, não responde pelas despesas de custas e honorários periciais e advocatícios e pode lançar mão dos meios de defesa permitidos nessa fase, obedecendo às normas que regulam o processo e o procedimento administrativo.

A defesa do contribuinte em seara administrativa, nos tempos atuais, a teor do inciso III do art. 151 do CTN, acarreta a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Em seara administrativa, o contencioso tributário constitui uma continuação, ou a antecipação, ou, ainda a reabertura do processo de lançamento, no sentido de que essa discussão é dotada da mesma natureza do processo de lançamento, que fica suspenso até a sua decisão final, a qual constituirá o lançamento definitivo. Outra característica do contencioso tributário, em via administrativa, decorre dessa primeira, já que essa discussão sempre resulta da iniciativa do contribuinte, enquanto o lançamento é de iniciativa do Fisco.

A defesa do contribuinte em instância administrativa deve ser apresentada perante as autoridades, os tribunais administrativos tributários e a instância especial quando cabível.

Os conflitos entre Fisco e os contribuintes podem ser resolvidos, também, por intermédio de um processo instaurado no âmbito do Poder Judiciário. Tem-se, no caso, o processo judicial tributário, por meio da qual é exercida a função jurisdicional. A ele tanto podem recorrer contribuintes, com o fito de obter o controle jurisdicional dos atos da administração tributária, após sucumbirem no processo administrativo fiscal, ou mesmo antes, prescindindo deste; como também o Fisco, com a finalidade de receber compulsoriamente o crédito tributário não pago, execução fiscal, ou assegurar-lhe o pagamento ulterior, cautelar fiscal. Aliás, podem valer-se do processo judicial também terceiros, no âmbito das chamadas “ações da coletividade”, e das ações de controle concentrado de constitucionalidade, embora nestas últimas não seja exercida a jurisdição em sua feição clássica, mas atividade mais assemelhada à de um legislador negativo, tutelando-se não direitos subjetivos mas a higidez da ordem jurídica constitucional, teoricamente.

É de se ressaltar que o Fisco não se pode utilizar de ações de conhecimento, no âmbito do processo judicial tributário, mas somente da execução fiscal e da cautelar fiscal. Às ações de conhecimento só recorrem os contribuintes, e a razão é simples. O Fisco, como a Administração Pública de uma maneira geral, constitui seus próprios títulos executivos, unilateralmente. É desnecessário, portanto, buscar o Poder Judiciário para constituí-los, em uma ação de conhecimento. A decisão proferida no âmbito do processo administrativo fiscal, por seu turno, é sempre do próprio Fisco, razão pela qual este não pode recorrer ao Judiciário para pugnar pelo seu desfazimento.

O processo judicial tributário é regido em grande parte pelas normas gerais aplicáveis ao processo civil, quem convivem paralelamente com normas específicas, a exemplo da lei de execução fiscal.

Embora a Constituição Federal, no seu art. 5º, inc. LV, garanta aos litigantes o contraditório e a ampla defesa com meios e recursos a ela inerentes, quer em processo judicial, quer em processo administrativo; restringe-se o exposto aqui discutido, em face do processo administrativo tributário.

4.2 A Importância do Processo Administrativo Tributário na Solução dos Conflitos Tributários

Ao passo do que foi visto, o processo administrativo tributário tem a ver com uma estrutura organizada, no âmbito do Poder Executivo, para o exercício de funções que não são próprias dessa esfera de poder, funções atípicas de julgar, decidir, resolver conflitos.

Na estrutura do Estado de Direito, encontra-se a separação dos três Poderes, cada qual com suas funções ou atribuições: legislar é função própria do Legislativo; julgar é função própria do Judiciário; e governar é função própria do Executivo. A doutrina clássica da separação dos Poderes, diante de novas condições histórico-sociais, com o passar do tempo, deixou de se apresentar como dogma político essencial à estrutura dos Estados organizados.

A evolução do princípio foi condicionada pela interdependência crescente das funções do Estado, pelo que se substituiu o critério da separação formal pelo da separação funcional. Razão de ser do princípio da independência harmônica entre os três poderes.

O esquema inicial, pelo qual uma dada função corresponderia a um único respectivo órgão, foi substituído por outro onde cada *poder*, de certa forma, exercita as três funções jurídicas do Estado: uma em caráter prevalente e as outras duas a título excepcional ou em caráter meramente subsidiário daquela. (BASTOS, 1992, p. 31).

Portanto, qualquer dos três Poderes cumpre função inerente a si mesmo e principal, sem prejuízo de exercer outra função acessória e supletiva.

O exercício judicante pelos órgãos administrativos fiscais compreende atividade de caráter *parajudicial* pelas quais a Administração aprecia e decide as pretensões dos contribuintes, aplicando o Direito Cabível, segundo a interpretação desses órgãos técnicos e jurídicos, não ferindo o princípio da unidade de jurisdição, que correspondam à supremacia do Judiciário, que decide terminativamente.

Ao elevar para a Constituição Federal o processo administrativo, equiparando-o ao judicial para a obediência aos princípios processuais maiores da ampla defesa e do contraditório, a razoabilidade e os meios que garantam celeridade na tramitação, o Constituinte deu ao processo administrativo tributário *status* de função judicante, cuja valorização inegavelmente o coloca como meio de acesso à ordem jurídica justa.

O Estado Democrático de Direito exige que os atos na Administração Pública sejam exercidos em restrita obediência às normas legais e com uma disciplina indispensável à estabilidade desses atos, bem como ao respeito dos interesses jurídicos da Administração. O processo administrativo fiscal tem que garantir a segurança jurídica e a justiça. Ruy Cirne Lima cita as palavras de Ruy Barbosa, para quem “a justiça não é senão a igualdade perante o direito comum e as suas garantias processuais”. (LIMA, 1982, p. 211).

O processo administrativo tributário é um mecanismo de revisão desencadeado por força de ação externa, ação dos particulares, detentores do direito de exigir que a Administração atue sempre na via do Direito; permite à Administração exercer controle sobre seus atos e se desenvolve quando existe uma reação do contribuinte contra o interesse público defendido pela Administração e o direito subjetivo atingido por essa atuação.

Assim, o procedimento administrativo tributário é instrumento posto à disposição do contribuinte para obter respostas às suas pretensões, possibilitando a eliminação do conflito com o Fisco.

Tendo como objetivo a remoção de uma situação conflituosa, a função judicante administrativa fiscal permite que sejam cessados determinados litígios que afetam a relação Fisco/contribuinte, na medida em que decisão que confirme a exigência pode fazer desaparecer o litígio, pela satisfação da obrigação por parte do atingido.

O ideal seria que houvesse um aperfeiçoamento no contencioso administrativo, já que o Judiciário encontra-se sobrecarregado e inundado de infindável quantidade de demandas tributárias.

O processo administrativo tributário pode ser visto como uma alternativa a este cenário jurídico nacional, pois passa por simplificação e racionalização de procedimentos, além de que, na medida que possui um caráter de massa, justifica a adoção de métodos decisórios acessíveis, que simultaneamente têm de salvaguardar a justeza da decisão e seu caráter rápido para a maioria dos casos concretos. Sua condução é feita também pela atividade dos representantes dos contribuintes, que traduz uma espécie de participação ativa na atuação do Estado, num exercício de cidadania democrática.

Tal processo é um meio pelo qual se obtém interpretação de norma geral, reformando ou confirmando o ato recorrido, cujo fim é manter ou alterar a obrigação tributária. Os órgãos julgadores administrativos fiscais caracterizam-se por sua especialização técnica e possuem melhores elementos para a apreciação de situações de fato e dados técnicos para o pleno conhecimento da situação objeto do conflito.

O acatamento dessas decisões administrativas por parte dos contribuintes é fruto de uma aceitação voluntária, mas influenciada pela credibilidade no exercício da função judicante desenvolvida por esses órgãos, por meio dos quais os contribuintes têm comprovado as mesmas possibilidades de êxito e idênticas garantias de imparcialidade existentes no âmbito judicial.

A estrutura dos órgãos judicantes administrativos tributários tem demonstrado, no decorrer de sua existência, ter consolidado seu prestígio junto aos administradores pela harmonização dos interesses das partes nos conflitos. Essa solidez e credibilidade justificam plenamente sua consolidação como solução à necessidade de que os problemas originados entre a Administração e os contribuintes tenham decisões que se caracterizem pela especialização, como etapa prévia à ação judicial.

Portanto, o processo administrativo tributário tutela administrativamente interesses ao administrado contra medidas arbitrárias ou ilegais da autoridade administrativa, concretizadas pelo lançamento tributário e pela imposição de penalidades, e se configura pelo desencadeamento de uma série de medidas processuais, estabelecidas pelo legislador, para conferir a efetividade a uma situação amparada pelo direito substancial, a partir de ato do contribuinte, com a apresentação de impugnação, momento em que institui o contraditório.

Existem procedimentos administrativos nas esferas federal, estadual, distrital e municipal, com estruturas e procedimentos devidamente criados e regulados por lei.

Outro ponto de fundamental relevância é que o procedimento administrativo tributário é um direito e uma garantia fundamental do sujeito passivo da obrigação tributária, podendo este apresentar a defesa, ocasionando um custo menor do seu direito fundamental de defesa, conforme a Constituição Federal.

Art. 5º 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:

.....
LV – 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.

De sobremaneira relevante é a função judicante, no processo administrativo tributário, embora tenha em comum a função ativa a imparcialidade material, atuação com a aplicação objetiva e vinculação à lei, diferencia-se dela pela diversidade conceitual do interesse que objetivam realizar. A Administração ativa cabe zelar pelo interesse fazendário, consubstanciado na arrecadação de tributos, enquanto à Administração judicante cabe perseguir o interesse de origem jurídica.

Embora os julgadores administrativos tributários não estejam integrados ao Poder Judiciário, objetivam a solução de uma controvérsia, segundo a vontade da lei, em que o que importa é a manutenção da ordem jurídica. Em prestígio ao conteúdo normativo dos valores do Estado Democrático de Direito, tais órgãos devem possuir imparcialidade orgânica, sem vínculos diretos de subordinação hierárquica, constituindo-se em um corpo autônomo, em função *para-hierárquica*, livre de intenções de qualquer natureza, ainda que sob a égide do mesmo órgão do Poder Executivo.

Esses órgãos e sistemas administrativos caracterizam-se por sua especialização técnica e possuem melhores elementos para apreciação de situações de fato e dados técnicos para o pleno conhecimento da situação objeto do conflito, funcionam como instrumento auxiliar, reduzido as causas instauradas perante o Judiciário, à medida que tendem à simplicidade e celeridade sem afetar os princípios essenciais do Estado Democrático de Direito, atendendo ao objetivo de justiça no julgamento dos recursos; e, discutindo matérias e normas tributárias, ainda possibilitando o constante aprimoramento e desenvolvimento destas. Assim, o processo administrativo tributário mostra-se como instrumento eficiente em prol do contribuinte.

4.3. O Direito à Ampla Defesa

4.3.1 *A instrumentalidade do processo administrativo tributário*

A concepção de processo administrativo está intimamente ligada à de equilíbrio e harmonia com os fins almejados pela própria atividade da Administração, visto que, ele tem um papel fundamental para o contribuinte do século XXI.

O processo administrativo tributário, portanto, é visto sobretudo como instrumento da afirmação de direitos fundamentais. “A própria existência de um processo administrativo é assim considerada entre nós como direito ou garantia fundamental”. (XAVIER, 2005, p.4).

Assista-se hoje ao florescimento da democracia participativa e do Estado Cooperativo, que se apóia sobretudo em novas formas procedimentais. “A participação impõe os que se encontram afetados de uma forma específica por uma determinada decisão tenham tomado parte do processo que a produziu”. (SCHIMIDT – ASSMAN, 2003, p. 118).

Por outro lado, a globalização, o desenvolvimento da informática, com a criação do espaço cibernético, e as necessidades de proteção dos interesses do Fisco e dos contribuintes trazem novos desafios no campo do processo administrativo tributário.

Alguns países incorporam essa concepção de proteção do cidadão e responsabilidade tributária nas suas ordens jurídicas, publicando os Estatutos do Contribuinte, como os Estados Unidos (*Taxpayer Bill of Rights II*, de 1996, complementado pelo *Taxpayer Bill of Rights III*, de 2003), a Espanha (*Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes – LDGC – nº 1/1998*) e a Itália (Estatuto dos Direitos do Contribuinte Italiano – EDC – de 31.07.2000), prevendo, assim, o novo relacionamento entre as repartições fazendárias e os contribuintes.

De notar que os Estatutos dos Contribuintes não contém a declaração de novos direitos fundamentais, mas se preocupam em explicitar as garantias processuais que cercam o relacionamento entre o sujeito passivo e a Administração Fiscal, tais como os prazos na resposta à consulta, a urbanidade dos funcionários da Fazenda do trato com o público, a presunção de boa-fé do administrado, o dever de informação e esclarecimento sobre o sentido e alcance da legislação tributária.

No Brasil, o próprio Supremo Tribunal Federal aderiu a idéia do Estatuto do Contribuinte. Mas o projeto brasileiro da Lei de Direitos e Garantias do Contribuinte, enviado do Congresso Nacional pelo PLC 646, em 1999, até hoje não foi aprovado, demonstrando a dificuldade ainda existente no País para fortalecer as garantias dos direitos dos contribuintes.

A impugnação ao lançamento ou à negativa de restituição do inédito deflagrava o procedimento administrativo fiscal. Mas esse esquema simplista é incapaz de apreender a complexa conflitividade desenvolvida entre o Fisco e os contribuintes no Estado Democrático de Direito, que exige a participação e o consenso.

Ficou inteiramente defasado o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que regulamenta o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal.

As regras correspondentes à nova processualidade fiscal estão sendo estabelecidas pela legislação extravagante, principalmente a Lei nº 9.430, de 1996, com suas posteriores modificações, ou por alterações do próprio Decreto nº 70.235/72, como aconteceu com a previsão da súmula vinculante das decisões do Conselho de Contribuintes, art. 113 da Lei 11.196, de 21.11.2005, medida importante para a transparência do contencioso tributário.

Hoje já se discute inclusive a respeito da possibilidade de recurso aos meios alternativos para a solução justa de interesses fiscais, entretanto, é preciso equipar, formar e dar conhecimento à sociedade sobre os meios já existentes de solução da lide tributária, o contencioso administrativo.

Ampliou-se o quadro das compensações financeiras, figura antes inexistente no direito tributário com a envergadura que hoje possuem, o que trouxe a ulterior necessidade de novos ritos processuais para a manutenção do equilíbrio nas relações entre o Fisco e os contribuintes, o que afinal surgiu com a nova redação dada ao art. 74 da Lei 9.430/96, pela Lei 10.833/2003. Facultou-se ao contribuinte apresentar manifestação da inconformidade contra a não-homologação da compensação, cabendo da decisão recurso no Conselho de Contribuintes.

O lançamento tributário carece também de novas idéias e reformas, para agasalhar a discricionariedade administrativa em alguns dos seus procedimentos, resguardava a ampla defesa dos direitos do contribuinte. A possibilidade da escolha de métodos de investigação, a ponderação de interesses, a necessidade de coartar os riscos fiscais provocados pelo contribuinte através de práticas abusivas, a permissão para o desvendamento do sigilo

bancário dos devedores (LC150/01), tudo conduz à ampliação do papel da Administração no lançamento e no controle de ocorrência do fato gerador do tributo, simetricamente ao que vem ocorrendo no direito administrativo, tudo na busca de equidade na aplicação do direito tributário.

4.3.2 *A ampla defesa*

O grande dilema do processo contemporâneo, com que se deparam os estudiosos, em quais procedimentos, se encontra na necessidade de conciliação da sua efetividade, como meio da concreta tutela dos defeitos subjetivos conferidos pelo ordenamento jurídico, com as garantias fundamentais do processo, como o devido processo legal, o juiz natural, o contraditório, a ampla defesa, a publicidade, a imparcialidade e a independência do juiz, a impessoalidade da jurisdição e a obrigatoriedade de fundamentação das decisões, entre outros.

Como conseqüência das garantias fundamentais do processo sinteticamente mencionadas acima, mais numerosos são os direitos de que deve gozar o devedor, porque em face dele e sobre o seu patrimônio incidirão os atos coativos de execução. Tais direitos se configuram desde o processo administrativo tributário, gerador do título executivo, à certidão da dívida ativa.

A ampla defesa significa que o contribuinte não pode ter contra ele constituído um crédito tributário sem que lhe seja assegurada a oportunidade para demonstrar que o mesmo é indevido e se desdobra em uma série de direitos, como por exemplo, a vista dos autos e qualquer momento; a ciência oportuna de todo e qualquer ato do procedimento, inclusive das diligências e documentos juntados de ofício pela autoridade; o direito de contratar advogado para defendê-lo no processo administrativo fiscal; o direito de acesso a documentos em poder da Administração; a vedação do uso de elementos que não constam do expediente formal; a anterioridade da defesa em relação ao ato decisório; o direito de requerer a produção de provas e de vê-las realizadas e consideradas.

Efetuada o lançamento, e havendo impugnação pelo sujeito passivo, instaura-se o Processo Administrativo Fiscal, no qual a ampla defesa tem sido um dos itens mais debatidos. O STF diz que a ampla defesa se exerce de conformidade com a lei. Oportuna a manifestação do Min. Marco Aurélio que, em despacho de 19-6-98, no AG 217.280-5-SP; Recorrente:

Empresa contribuinte do ICMS; Recorrido: Estado de São Paulo, quanto à execução de débito declarado e não pago, decidiu:

Nas razões do recurso, articula-se com o malferimento dos artigos 5º, incisos II, XXXVI e LV, e 156, inciso II, da Carta da República. Renova-se, preliminarmente, a argüição em torno do cerceamento de defesa pelo julgamento antecipado da lide, sem a apreciação do pedido de prova pericial ou a oportunidade para falar sobre a impugnação. Aponta-se para o fato da declaração equivocada do contribuinte como devedor do imposto não dar à Fazenda o direito de exigí-lo. Discorre-se, noutro passo, sobre a controvérsia, defendendo-se a incidência apenas do ISS sobre a prestação de serviços em etiquetas (folhas 30 a 51) (...).

Na parte alusiva ao cerceio de defesa, a Corte explicitou:

Preliminarmente, em se tratando de débito declarado, inexistente auto de infração, não há notificação nem procedimento administrativo, já que a declaração espontânea do débito pelo contribuinte tem natureza de confissão de dívida.

Ora, esta premissa é inafastável.

O auto lançamento equivale à confissão referida, dispensando, portanto, o processo administrativo. No tocante ao tema de fundo, também improcede a irrisignação da Agravante. Ficou patenteada a circulação de mercadoria. O fato de ser desenvolvido o trabalho visando ao atendimento de encomenda não descaracteriza o fenômeno.

O Estado de Direito Contemporâneo é o Estado que se justifica, é o Estado que se justifica, é o Estado transparente, que permanentemente submete os seus atos ao controle social através da publicidade. Os acentos políticos públicos devem dar a satisfação de seus atos, devem estar sujeitos ao acompanhamento e controle democrático de suas decisões.

Sem publicidade não há ampla defesa. A publicidade não fica adstrita à mera notícia do início do processo e do resultado do seu julgamento. Resguardada a privacidade do contribuinte, impõe-se o fornecimento aos interessados de todos os elementos que compõe o lançamento tributário (auto de infração, notificação ou aviso de cobrança), a fim de que possam defender-se e examinar a regularidade e legalidade do processo administrativo tributário.

A autoridade julgadora não pode furtar-se ao conhecimento e à apreciação de todos os elementos de defesa, sejam preliminares ou de mérito, de direito ou de fato, apresentados pelo impugnante de uma exigência fiscal. A negativa de cognição material e formal ampla, por natureza, obsta o direito à ampla defesa previsto na Lei Maior.

Sempre há de convir que, a par do princípio da legalidade, o princípio da ampla defesa é o contrapondo da segurança jurídica na aplicação das regras atinentes ao fato submetido a julgamento. Sobre este ponto, convém lembrar Ronaldo Redenshi, que destaca a importância dos princípios como fundamentos de validade do julgamento do mérito em um processo. Para o autor, os princípios asseguram o direito do contribuinte apresentar livremente os argumentos que lhe parecerem favoráveis ao longo da fase de preparo. Além disso afirma o autor:

Produzir provas pertinentes, refuta sempre os atos administrativos ao longo daquele (processo), deduzir as pretensões que julgar convenientes, obter manifestações motivadas da administração, sobre os fatos alegados e pedidos realizados, enfim, exercer de forma ampla e sem surpresas, o seu direito de defesa à pretensão impositiva do Estado. (REDENSCHI, 2005, p.p. 182-183).

O contribuinte deverá ter ampla oportunidade para demonstrar os atos que praticou, sem que formalidades rígidas criem preclusões da verdadeira conduta tributável. (SEIXAS FILHO, 2000, p. 81).

As assertivas consagram o princípio da ampla defesa, segundo o qual aos acusados em geral, dentre os quais não se excluem os contribuintes, são assegurados todos os meios e recursos disponíveis para demonstrar, livremente, o comportamento legalmente admitido, dentro do contencioso administrativo que se forma.

A validade e legitimidade do processo administrativo residem na possibilidade ofertada ao contribuinte de conhecer e, desejando, contestar a exigência feita, mediante a apresentação de argumentos e documentos que comprovem as alegações de defesa. Desse modo, o princípio da ampla defesa se subdivide nos processos de cognição material e formal.

O princípio da ampla defesa, portanto, compreende o direito à produção de todos os meios de prova inerentes ao litígio na esfera administrativa. O contribuinte tem inteira liberdade para apresentar documentos, solicitar diligências ou perícias técnicas e requerer a oitiva de testemunhas que considere favoráveis à defesa de seus direitos.

Por se tratar de princípios expressos na Constituição da República, trata-se de direito incontestável conferido ao sujeito passivo, motivo pelo qual o legislador infraconstitucional não possui legitimidade bastante para suprimi-lo.

Sendo assim, por ampla defesa, entende-se que às partes em litígio devem ser assegurados todos os meios necessários à articulação de suas pretensões, à comprovação dos fatos sobre os quais estas se fundam e à reforma de decisões eventualidade equivocadas. Consideram-se inerentes à ampla defesa, ter conhecimento claro da imputação; poder

apresentar alegações contra a acusação; poder acompanhar a prova produzida e fazer a contraprova; ter defesa técnica; e poder recorrer da decisão desfavorável.

No âmbito tributário, o princípio de que se cuida tem conseqüências bastantes relevantes, que nem sempre são percebidas. Um auto de infração, por exemplo, deve conter detalhadamente a descrição do fato imputado ao contribuinte, gerador do dever de pagar o tributo ou a multa lançados, bem como, dos dispositivos legais que a Administração entende aplicáveis. A falta desses requisitos, porque dificulta ou até inviabiliza a defesa do contribuinte, é causa para a nulidade da atuação. Não supre a exigência de fundamentação a mera referência lacunosa a “uma diferença de imposto apurada”, ou outras frases igualmente vagas, que se enquadrariam a qualquer atuação, e por isso mesmo não fundamentam validamente nenhuma.

O respeito à garantia constitucional da ampla defesa e do contraditório, assegurado pelo inciso LV do art. 2º da Lei nº 9.748/99, assegura ao contribuinte, quando postulado via processo administrativo, em relação à Fazenda Pública, o acesso a todos os meios de defesa, sem limitações, e mediante célere tramitação, como consta do inc. LXXVII, do art. 5º, da Constituição Federal.

No processo tributário, a ampla produção probatória e o direito do contraditório devem ser observados pela Administração, no curso do processo administrativo, como determina a Lei 9.784/99 no art. 2º, além do caput, nos seguintes incisos:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I – Atuação conforme a lei e o Direito;

.....
VI – Adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

VII – A indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

VIII – A observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

IX – Adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;

X – Garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam ressaltar sanções e situações de litígio;

.....

XIII – Interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.

O exame desses critérios, aos quais está vinculada a Administração no curso do procedimento administrativo federal, revela o prestígio ao cumprimento do princípio da ampla defesa.

Portanto, todo o processo administrativo tributário, para que se afigure constitucionalmente válido, deve ensejar ao particular a possibilidade de ver conhecidos e apreciados todas as suas alegações de caráter formal e material e de produzir todas as provas necessárias à comprovação de suas alegações.

4.4 A Obrigatoriedade da Constituição de Garantia para Admissão do Recurso à Segunda Instância Administrativa em Relação a Créditos Tributários da União Federal

O procedimento administrativo tributário obedece a cinco fases distintas:

Instauração – que ocorre em razão de ato formal de autoridade competente, que poderá consistir em ato de cientificação do procedimento fiscal, em apreensão de mercadorias, documentos, livros, etc.

Instrução – quando o processo deve ser instruído com elementos que servem de base à quantificação do crédito tributário ou à aprovação de que o contribuinte é acusado e, depois, com prova indicada na defesa;

Defesa – garantia constitucional de todo o acusado em processo judicial ou administrativo. É feita através da impugnação da exigência fiscal e determina o início da fase litigiosa do procedimento;

Relatório – quando a autoridade preparadora faz um relatório do ocorrido no processo até a fase sob sua Jurisdição, encaminhando até a autoridade competente para o julgamento;

Julgamento – que é atribuído a duas instâncias: na primeira a decisão é individual, na segunda a decisão é colegiada. Pode ocorrer em uma instância especial, denominada Câmara Superior de Recursos Especiais, no âmbito federal.

Esse escalonamento do processo administrativo em fases é salutar para a ampla defesa do contribuinte, já que em todos os momentos oportunos, a defesa pode ser exercida de maneira total, além de existir a possibilidade revisional da decisão em questão, que deve ser fundamentada.

Foi visto até aqui o quanto é importante a existência do processo administrativo tributário para aplacar os conflitos de interesse entre o Fisco e o contribuinte, e o quanto os órgãos administrativos estão tecnicamente bem preparados para proferir as decisões nessa seara, afastando a concepção do Estado “Juiz-de-sua-própria-causa”.

O poder de tributar também tem seus limites definidos pela Carta Constitucional, impedindo que o legislador ultrapasse os ditames constitucionais impostos, além de ser clara a existência da ampla defesa dentro do contencioso administrativo tributário, no qual a Fazenda Pública figura como parte, juntamente com o contribuinte, e o Poder Executivo através da Administração Pública, imbuída da função atípica, exerce a jurisdição no caso concreto.

Embora, já visto que a ampla defesa baliza o processo administrativo tributário, é necessário fazer uma ressalva: as normas sobre tal processo, em nível federal, precisam de uma constituição de garantia para se interpor o recurso.

Pode-se afirmar que o Estado restringe relativamente o exercício da defesa do contribuinte, mediante o valor de alçada, objeto de alçada, e constituição de garantia para interposição de recurso perante a instância administrativa, quer mediante arrolamento de bens, quer mediante prévia constituição de depósito em dinheiro equivalente a trinta por cento do valor do crédito em discussão.

Portanto, na esfera federal, para poder recorrer da decisão de 1ª instância administrativa que lhe for desfavorável, o contribuinte deve, junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil, arrolar bens e ou direitos de valor equivalente a 30% da condenação, cujos procedimentos estão previstos na IN-SRF nº 264, de 20.12.2002.

A Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2007, resultante da conversão da MP nº 2.176-79, de 23.08.2001, pelo art. 32, deu nova redação no art. 33 do Decreto nº 70.235/72, como segue:

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes.

§1º No caso de provimento a recurso de ofício, o prazo para interposição de recurso voluntário começará a fluir da ciência, pelo sujeito passivo, da decisão proferida no julgamento do recurso de ofício.

§ 2º Em qualquer caso, o recurso voluntário somente terá seguimento se o recorrente arrolar bens e direitos de valor equivalente a 30% (trinta por cento) da exigência fiscal definida na decisão, limitado o arrolamento, sem prejuízo do seguimento se o recorrente arrolar bens e direitos de valor equivalente a 30% (trinta por cento) da exigência fiscal definida na decisão, limitado o arrolamento, sem prejuízo do seguimento do recurso, ao total do ativo permanente se pessoa jurídica ou ao patrimônio se pessoa física. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 10.522, de 19.07.2002, dou 22.07.2002). **(Declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal na ADIN 1.976)**,

§ 3º. O arrolamento de que trata o § 2º será realizado preferencialmente sobre bens imóveis.

§ 4º. O Poder Executivo editará normas regulamentares necessárias à operacionalização do arrolamento previsto no § 2º.

A exigência do depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos como condição de admissibilidade de recurso administrativo constitui obstáculo sério e intransponível para certas parcelas da população ao exercício do direito de petição (CF, art. 5º, XXXIV), além de caracterizar ofensa ao princípio do contraditório e da ampla defesa (CF, art. 5º, LV).

A exigência de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos pode converter-se, na prática, em determinadas situações, em supressão do direito de recorrer, constituindo-se, assim, em nítida violação ao princípio da proporcionalidade. No mérito, o Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a presidência do ministro Sepúlveda Pertence, julgou, por unanimidade, procedente a ação direta para declarar a inconstitucionalidade.

A declaração de inconstitucionalidade foi acolhida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, não sendo exigido o arrolamento de bens e direitos como condição para seguimento do recurso voluntário, e a autoridade administrativa de jurisdição do domicílio tributário do sujeito passivo providenciará o cancelamento, perante os respectivos órgãos de registro, dos arrolamentos já efetuados.

O arrolamento de bens como condição para a interposição de recurso administrativo fora regulamentado pelo Decreto nº 4.523/2002, atualmente sem efeitos porquanto suspensa a vigência do § 2º pelo STF na Adin 1.976.

Da decisão do recurso pode ser interposto, tanto pelo contribuinte, como pela Fazenda, **pedido de reconsideração** para o mesmo tribunal, alegando-se argumento novo. O recurso *ex officio* tem cabimento no caso de decisão de reclamação favorável do contribuinte e deve ser interposto pela autoridade administrativa que proferiu a decisão ao tribunal administrativo. O **recurso hierárquico**, quando previsto em norma específica, tem cabimento da decisão ao tribunal administrativo para a autoridade hierarquicamente superior, apelo esse que somente

pode ser proferido pela Fazenda quando a decisão do tribunal for favorável ao contribuinte no todo ou em parte.

Superada a questão do arrolamento de bens e direitos, diante da sua inconstitucionalidade, é visto que o Estado cerca-se de medidas para que o seu poder arrecadatório seja mantido, e que o seu pleito, perante a função jurisdicional estatal, seja sempre visto com “bons olhos”.

Porém, em um País no qual a vontade popular, é soberana, é preciso freiar os abusos na esfera tributária, o que vem ocorrendo ao longo do tempo. Mas, tal fato do depósito para ser necessário o recurso, inconstitucional, demonstra que o poder estatal interfere diretamente nas esferas particulares e públicas.

4.5 Coisa Julgada Administrativa

A doutrina tem discutido sobre a existência da coisa julgada administrativa, pois, em relação à coisa julgada judicial, o art. 6º, § 3º, da Lei 4.657/42 a define como a decisão judicial que já não caiba recurso.

A razão pela qual inexistiria a coisa julgada administrativa residiria no fato de que a lei faculta ao sujeito passivo, a qualquer momento, mesmo após esgotados todos os recursos e ter decisão final desfavorável, a faculdade de dirigir-se ao Judiciário (Lei 6.830/80, art. 38, parágrafo único), decisão que, como é cedido, prevalece em relação à decisão administrativa. Contudo, é preciso distinguir entre as duas hipóteses – esferas judicial e administrativa –, porquanto também nessa última a mesma questão não pode ser novamente examinada.

5 CONCLUSÃO

O Direito é um objeto social, com o intuito de apaziguar os conflitos. Tais conflitos surgem quando os interesses são ameaçados; no início da convivência humana em sociedade ou conflitos de interesses eram satisfeitos privadamente, não sendo conhecida a função jurisdicional resultante de evolução histórica inerente ao desenvolvimento do Estado.

O Estado por sua vez é uma ordenação que tem por fim a regulamentação global das relações entre os membros de uma dada população sobre um certo território, exercendo o poder soberano institucionalizado, dentre suas competências, o exercício do poder de tributar. Mas tal situação só é possível através da delegação da soberna vontade popular, constituindo o Estado Democrático de Direito.

Nesses termos, a vontade popular é de fundamental importância, pois é através dessa legitimidade que o Estado constitui normas que regem a vida social. Dentre tais normas estão as de caráter contributivo, os cidadãos através do pagamento de tributos contribuem para a manutenção da atividade estatal, quando essas normas jurídicas são objetos de conflito entre os contribuintes e o Estado, surge a lide tributária.

O aumento do número de lides tributárias é visível, devido a maior conscientização do contribuinte e ao avanço do Fisco sobre o patrimônio deste compulsoriamente, já que é através da tributação que o Estado capta receitas para balancear sua atividade financeira fiscal, demonstrando a importância do poder de tributar.

Portanto, ocorrida a obrigação tributária, surge o crédito tributário, através do ato de lançamento, dando ao Fisco o direito de exigir do contribuinte o pagamento do montante pecuniário; existindo a controvérsia entre o contribuinte e o Fisco a propósito da existência, das características ou do montante de tal obrigação, surge a lide tributária.

Como o processo tem por finalidade compor um litígio no sentido de realização do conflito, surge o processo administrativo tributário, tendo em vista a restauração do equilíbrio das relações entre Fisco e contribuinte, por via administrativa. Assim, o processo administrativo tributário é instrumento posto à disposição do contribuinte para obter respostas às suas pretensões.

O processo administrativo tributário tutela administrativamente interesses do administrado contra medidas arbitrárias ou ilegais da autoridade administrativa, concretizadas

pelo lançamento tributário e pela imposição de penalidades. Mas, é através do exercício da função jurisdicional que a Administração aprecia e decide as pretensões do contribuinte, aplicando o direito cabível.

É dentro dessa visão do contencioso administrativo que surge a necessidade de conciliação da sua efetividade, como meio da concreta tutela dos direitos subjetivos conferidos pelo ordenamento.

Logo, a existência de um processo administrativo, na seara tributária, já é um direito e garantia fundamental, pois possibilita ao contribuinte sua defesa perante as autoridades, os tribunais administrativos tributários e a instância especial, quando cabível, demonstrando que o Estado possibilita não só a via judicial como meio de defesa.

Outro ponto que evidencia a ampla defesa no contencioso administrativo é a ciência por parte do contribuinte de todo e qualquer ato do procedimento; além do direito de acesso a documentos em poder da Administração, do direito de requerer a produção de provas e a vista dos autos a qualquer momento, demonstrando que a ampla defesa significa que o contribuinte não pode ter contra ele constituído crédito tributário sem que lhe seja assegurada a oportunidade para evidenciar que o mesmo é indevido.

O acesso a um procedimento administrativo que pode ser instaurado antes de um processo judicial é outro fato que revela a ampla defesa. Hoje o Poder Judiciário encontra-se inundado de demandas tributárias, e o contencioso administrativo permite que sejam cessados determinados litígios que afetam a relação Fisco / contribuinte, podendo fazer desaparecer o litígio, mediante a satisfação da obrigação por parte do atingido.

A ampla defesa também é verificada através da simplificação e racionalização de procedimentos no processo administrativo tributário, já que existe um caráter de adoção de métodos decisórios acessíveis com a salva guarda da justeza da decisão e seu caráter rápido para a maioria dos casos concretos, mostrando atender ao direito subjetivo do contribuinte.

Os órgãos julgadores administrativos fiscais caracterizam-se por sua especialização técnica, possuindo elementos para a apreciação de situações fáticas e dados técnicos para o pleno conhecimento da situação objeto do conflito, afastando a concepção de manobras ilegais para a resolução da lide.

A impugnação administrativa é a resistência formal do contribuinte à pretensão do Estado. Com a impugnação, inicia-se a fase litigiosa do processo, após a fase preparatória e instrutória, dá-se início a fase de julgamento em primeira instância. O respectivo ato decisório

deverá conter obrigatoriamente o relatório resumido do processo, fundamentação expressa, apreciação de todos os elementos de fato e de direito constantes dos autos; conclusão, dispositivo da decisão com a apreciação das questões preliminares e de mérito e com a indicação expressa de todos os autos de infração ou notificações de lançamento objeto do processo; e ordem de intimação. Portanto, tais elementos garantem que o processo foi feito com lisura, dentro dos ditames legais, caracterizando assim a ampla defesa.

A Administração Tributária tem se dedicado a aperfeiçoar as vias pelas quais os contribuintes podem se defender de exigências tributárias. O sistema recursal concebido para garantia do direito de defesa no âmbito do processo administrativo tributário envolveu uma série de possibilidades, que são postas em função do caso concreto. Nesse contexto, a dimensão procedimental ganha relevância e assume um elevado grau de importância, o domínio dos instrumentos jurídicos que permitam dar efetividade aos direitos e garantias dos particulares.

Com efeito, a possibilidade humana do julgador sempre recomenda permitir ao contribuinte vencido uma oportunidade de reexame da decisão com a qual não se conformou. Portanto, há vinculação entre o duplo grau de jurisdição e a defesa de direitos subjetivos, eis que o Estado, por força de critérios de ordem pública, deseja eliminar as situações de tensão.

Em tal perspectiva, essas considerações relativas ao processo administrativo tributário são conclusivas de que o direito de defesa do contribuinte é assegurado. A relação jurídico-tributária conflituosa entre Fisco e contribuinte em seara administrativa é evitada de ampla defesa, mesmo que o Estado detenha a função jurisdicional atípica nessa situação.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

ARRUDA, Alvim. *Direito Processual Civil – Teoria Geral do Processo de Conhecimento*. São Paulo: RT, 1972. vol. I.

ATALIBA, Geraldo. *Elementos de Direito Tributário*. São Paulo: RT, 1978.

_____. *República e Constituição*. São Paulo: RT, 1985.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

BEVILÁQUA, Clóvis. *Direito das Obrigações*. Edição Histórica. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1977.

BUZAILD, Alfredo. *Do Agravo de Petição no Sistema do Código de Processo Civil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1956.

CAIS, Cleide Previtalli. *O Processo Tributário*. 5. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: RT, 2005.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional*. Coimbra: Almedina, 1993.

_____, MOREIRA, Vital. *Os Poderes do Presidente da República*. Coimbra: Coimbra Editora, 1991.

CASSONE, Vittorio. *Processo Tributário: teoria e prática*. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 13. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

- CAVALCANTE, Denise Lucena. *Crédito Tributário (A Função do Cidadão – Contribuinte na Relação Tributária)*. São Paulo: Malheiros, 2004.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos da Teoria Geral do Estado*. 16. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 1991.
- DINAMARCO, Cândido Rangel. *A Instrumentalidade do Processo*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.
- LIMA, Ruy Cirne. *Princípios de Direito Administrativo*. 5. ed. São Paulo: RT, 1982.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- PAULSEN, Leandro. *Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 4. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed, 2007.
- RÁO, Vicente. *O Direito e a Vida dos Direitos*. São Paulo: Max Limonad, 1960, vol. I.
- REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 20. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1993.
- REDENSCHI, Ronaldo. *Curso de Direito Tributário*. v. III. Marcus Lívio Gomes e Leonardo Pietro Antonelli (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- ROCHA, Sérgio André (coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

- SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2006.
- SCHMIDT – ASSAN, Eberhard. *La Teoria del Derecho Administrativo como Sistema*. Madri: Marcial Pons, 2003.
- SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Estudos de Procedimento Administrativo Fiscal*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2000.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- XAVIER, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.