

BFD

ANYA GADELHA DIÓGENES FORTES

PERSPECTIVAS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
NOS ESTADOS DA FEDERAÇÃO BRASILEIRA

Ac.64140
T336.2
F738P
R

Fortaleza

2003

ANYA GADELHA DIÓGENES FORTES

**PERSPECTIVAS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
NOS ESTADOS DA FEDERAÇÃO BRASILEIRA**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito, Ordem Jurídica Constitucional, sob a orientação da Professora Doutora Denise Lucena Cavalcante.

Ac. 64140

336.2

F438P

R13832.594 CATIVO

Fortaleza

2003

BFD

“PERSPECTIVAS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NOS ESTADOS DA FEDERAÇÃO BRASILEIRA”

ANYA GADELHA DIÓGENES FORTES

Dissertação apresentada em 1º / 12 / 2003, às 09h30min., com menção :

APROVADA COM LOUVOR

BANCA EXAMINADORA :



Professora Doutora Denise Lucena Cavalcante (Orientadora)
UFC



Professor Doutor Roberto Martins Rodrigues
UNIFOR



Professor Doutor Juvêncio Vasconcelos Viana
UFC

- DEZEMBRO / 2003 -

AGRADECIMENTOS

A elaboração de uma dissertação de mestrado é semelhante à construção de um edifício. Vários fatores concorrem para a definição do projeto, cuja execução viabiliza-se por meio dos elementos, estruturais e acessórios, empregados pelo construtor.

Terminada a obra, é tempo de admirá-la. Diante da contemplação, aflora o sentimento de gratidão a todos que contribuíram para a sua concretização. Para expressar esse sentimento, valer-me-ei das lições apreendidas na minha primeira opção profissional, a Engenharia Civil, a qual renunciei diante da inevitável paixão que me despertou o Direito.

Em primeiro lugar, destaco a rocha inabalável na qual firmo toda a minha vida: meu Deus, Senhor e consumidor da minha fé. A ele toda glória, toda honra e todo louvor.

À minha mãe, Doutora Isabel Gadelha, exemplo de coragem e determinação, por me fazer crer que era possível esta conquista. Ao meu pai, Aníbal Diógenes, por ser referência indelével na minha formação. São eles as fundações, a partir das quais edifiquei minha vida profissional.

Meu pilar, José Fortes. Sem o seu apoio não encontraria o equilíbrio indispensável para alcançar o meu objetivo.

As vigas que, suportando diretamente a minha ausência, física e sentimental, apenas com um sorriso diluíam as cargas que incidiram durante a execução desse trabalho. Aos meus filhos Filipe e Victor, todo meu amor.

Minha gratidão aos meus irmãos Ivna e Anibal, pelas palavras amigas que me serviram de incentivo para continuar a obra.

Agradeço a minha orientadora, Doutora Denise Lucena Cavalcante, pela orientação segura e competente que, como as paredes do edifício, imprimiu os contornos e estabeleceu os limites dentro dos quais desenvolvi o meu trabalho.

Ao concluir um trabalho científico na área jurídica, não poderia deixar de lembrar meu querido avô Francisco Gadelha, um aguerrido defensor dos direitos fundamentais, cuja memória é motivo de inspiração para mim.

Em nome das minhas queridas amigas Maria Elena, Natércia e Neusa, com quem compartilhei várias idéias desenvolvidas nesse trabalho, agradeço aos demais colegas do Corpo de Julgadores, pelo apoio, bem como a todos os Agentes Fiscais de Tributos Estaduais do Piauí, classe valorosa da qual tenho orgulho de fazer parte.

Os meus sinceros agradecimentos à Secretaria da Fazenda do Piauí por ter custeado o meu curso de mestrado, com os recursos do Programa de Modernização da Administração Tributária e Financeira.

Agradeço aos professores da Universidade Federal do Ceará que demonstraram um profundo compromisso com o ensino do Direito, ao estender aos bacharéis do Piauí a oportunidade de cursarem um dos cursos de mestrado mais conceituados do país.

Apesar de ignorarem o benefício que me fizeram, agradeço aos colaboradores anônimos, especialmente aos funcionários das bibliotecas da Universidade Federal do Paraná, da Universidade de Brasília e do Supremo Tribunal Federal.

A todos, obrigada por compartilharem comigo a construção dessa obra.

RESUMO

A presente dissertação tem por objetivo expor o panorama atual do processo administrativo tributário nos Estados da Federação Brasileira e apresentar as perspectivas do seu desenvolvimento, diante do papel que desempenha na Administração Tributária contemporânea.

Afirma-se a inexistência de separação rígida entre as funções estatais, o que é revelado pela realização, por um dos Poderes, de atividades que são típicas de outros. Enfocando-se a Administração Tributária, constata-se que, ao lado de sua função típica relacionada à fiscalização do recolhimento do tributo devido e ao lançamento, coexistem a função normativa, que é própria do Legislativo e a função judicante, substancialmente idêntica à função jurisdicional. Com relação à função administrativa judicante, demonstra-se a propriedade do uso do termo "processo" no âmbito da Administração Pública, partindo-se da afirmação de que a processualidade é inerente a todas as funções estatais e até às não-estatais, por estar relacionada com o exercício do poder.

No contexto da Administração Pública contemporânea, marcada pela proatividade direcionada à satisfação dos anseios da população e pela participação popular na gestão pública, ressalta-se o importante papel desempenhado pelo processo administrativo tributário na defesa dos direitos individuais do contribuinte, no controle da Administração Pública e na legitimação da atividade tributária. Confrontando-se esta realidade com o quadro atual do processo administrativo tributário nos Estados da Federação, suscita-se a necessidade de modificações tanto na estrutura dos órgãos julgadores, quanto na disciplina do processo administrativo tributário, visando à concretização desses papéis. Nesse sentido, analisam-se as questões relativas à falta de uniformidade nas legislações processuais, à subordinação hierárquica dos órgãos julgadores ao titular da pasta fazendária e à inexistência de liames entre o processo administrativo e o processo judicial, destacando como focos da abordagem a imparcialidade do julgador, a celeridade do processo e a distribuição efetiva da justiça tributária.

Trata-se de um estudo voltado à reflexão sobre a realidade do processo administrativo tributário estadual, com a apresentação de algumas soluções que, longe de serem definitivas ou suficientes para resolver o problema, visam despertar os estudiosos do direito para a busca de novos caminhos.

ABSTRACT

This dissertation paper aims at exposing the present-day panorama of tax-administrative process in the Brazilian Federation of States, and also at presenting the perspectives of development of said process, comparing them to the role the process represents in contemporary Tax Administration.

The inexistence of rigid separation among State functions is affirmed through revealing the materialization, by one of the Powers, of activities that are typical of another. Focusing on Tax Administration, It was seen that the normative function, which is keen to the Legislative, and the judicial function, which is substantially identical to the jurisdictional function, coexist along with the typical function related to the control of due tax collection and its registration. In relation to the judicial function, It is shown the effectiveness of the usage of the term "process" in the realm of Public Administration, taking into account that the course of proceedings is inherent to all State functions and even to non-State [functions], because it is related to the exertion of power.

In the context of contemporary Public Administration, marked by pro-activity directed to the satisfaction of people's demands and by the participation of the people, It is highlighted the important role played by the tax-administrative process in the defense of tax-payers individual rights, in the control of Public Administration and in the legitimization of tax activity. Confronting this reality to the present-day view of the tax-administrative process in the Brazilian Federation of States, It is stressed to the necessity of change in the structure of judgment bodies, as well as in the discipline of the tax-administrative process, in order to achieve these roles. Therein, It is analysed matters relative to the lack of uniformity in the laws, to the hierarchic subordination of judgment bodies to the cabinet member responsible for tax collection and registration, and to the inexistence of connections between the administrative process and the judicial process. As the focus of the analysis, emphasis is given to the impartiality of the one that judges, the swiftness of the process, and the effective distribution of tax justice.

This study ponders on the reality of the tax-administrative process, and it presents some solutions that, far from definitive or sufficient to solve the problem, aim at arousing the interest of law scholars in the presentation of new routes.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1 A FUNÇÃO ADMINISTRATIVA	14
1.1 A TEORIA DA SEPARAÇÃO DAS FUNÇÕES ESTATAIS	14
1.2 CRITÉRIOS PARA A IDENTIFICAÇÃO DAS FUNÇÕES ESTATAIS	17
1.2.1 Critério Subjetivo ou Orgânico	18
1.2.2 Crítica ao Critério Subjetivo	18
1.2.3 Critério Objetivo Material	19
1.2.4 Crítica ao Critério Objetivo Material	20
1.2.5 Critério Negativo	21
1.2.5.1 Posição de Otto Mayer	22
1.2.5.2 Posição de Agustín Gordillo	23
1.2.6 Crítica ao Critério Negativo	24
1.2.7 Critério Objetivo Formal	24
1.2.8 Aceitação do Critério Formal	26
1.3 CONCEITO DE FUNÇÃO ADMINISTRATIVA	27
2 A FUNÇÃO ADMINISTRATIVA TRIBUTÁRIA	29
2.1 A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA	29
2.2 A ATIVIDADE TÍPICA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA	31
2.2.1 O Dever-poder de Exigir o Tributo	32
2.2.2 O Lançamento Tributário	34
2.3 A ATIVIDADE JUDICANTE DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA	36
3 O PROCESSO ADMINISTRATIVO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.....	41
3.1 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES	41
3.2 A PROCESSUALIDADE AMPLA	43
3.3 O NÚCLEO PROCESSUAL COMUM	46
3.4 PROCESSO OU PROCEDIMENTO – A QUESTÃO TERMINOLÓGICA	49
3.4.1 A Necessidade da Distinção	49
3.4.2 A Defesa do Termo "Procedimento" - a Corrente Procedimentalista	50
3.4.2.1 O Pensamento de Eduardo Couture	50
3.4.2.2 O Pensamento de Juan Carlos Cassagne	50
3.4.2.3 O Pensamento de Roberto Dromi	51
3.4.2.4 O Pensamento de Agustín Gordillo	51
3.4.3 A Defesa do Termo "Processo" – a Corrente Processualista	53
3.4.3.1 O Pensamento de Elio Fazzalari	53
3.4.3.2 O Pensamento de Manoel Franco Sobrinho	54
3.4.3.4 O Pensamento de Odete Medauar	55
3.4.4 Considerações Sobre as Diversas Posições	56
3.5 O PROCESSO ADMINISTRATIVO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988	60

4 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO	62
4.1 CONCEITO.....	62
4.2 PRINCÍPIOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	63
4.2.1 Princípios Jurídicos.....	63
4.2.2 Princípios Constitucionais Gerais.....	65
4.2.2.1 Princípio da Igualdade.....	65
4.2.2.2 Princípio do Devido Processo Legal.....	66
4.2.2.3 Princípio da Proporcionalidade.....	69
4.2.3 Princípios Constitucionais da Administração Pública Aplicados ao Processo Administrativo Tributário.....	72
4.2.3.1 Princípio da Legalidade.....	72
4.2.3.2 Princípio da Impessoalidade.....	74
4.2.3.3 Princípio da Moralidade.....	74
4.2.3.4 Princípio da Publicidade.....	75
4.2.3.5 Princípio da Eficiência.....	77
4.2.4 Princípios Específicos do Processo Administrativo Tributário.....	80
4.2.4.1 Princípio da Verdade Material.....	80
4.2.4.2 Princípio da Oficialidade.....	81
4.2.4.3 Princípio do Informalismo.....	81
5 O PAPEL DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NO ESTADO CONTEMPORÂNEO	83
5.1 A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO ESTADO CONTEMPORÂNEO.....	83
5.1.1 A Evolução da Administração Pública.....	83
5.1.2 Os Parâmetros da Administração Pública Contemporânea.....	85
5.2 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO COMO GARANTIA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE.....	87
5.3 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO COMO UM INSTRUMENTO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	95
5.3.1 O Controle da Administração Pública – Considerações Preliminares.....	95
5.3.2 Tipos de Controle.....	96
5.3.3 O Controle da Administração Tributária pela Instauração do Processo Administrativo Tributário.....	98
5.4 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO COMO UM INSTRUMENTO DE LEGITIMAÇÃO DA ATIVIDADE TRIBUTÁRIA.....	99
6 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NOS ESTADOS DA FEDERAÇÃO BRASILEIRA	103
6.1 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES.....	103
6.2 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NOS ESTADOS DA REGIÃO NORTE.....	106
6.3 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NOS ESTADOS DA REGIÃO NORDESTE.....	107
6.4 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NOS ESTADOS DA REGIÃO CENTRO-OESTE.....	114
6.5 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NOS ESTADOS DA REGIÃO SUL.....	117
6.6 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NOS ESTADOS DA REGIÃO SUDESTE.....	118
7 PERSPECTIVAS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NOS ESTADOS DA FEDERAÇÃO	134
7.1 A HARMONIZAÇÃO DA LEGISLAÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	134
7.2 CRIAÇÃO DE MECANISMOS DE LIGAÇÃO ENTRE O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E O PROCESSO JUDICIAL.....	138
7.3 A NECESSÁRIA AUTONOMIA DOS ÓRGÃOS JULGADORES.....	143
CONCLUSÕES	150
BIBLIOGRAFIA	158

INTRODUÇÃO

A satisfação das necessidades públicas demanda do Estado ações no sentido de obter recursos para custeá-las, oriundos, na maioria das vezes, do patrimônio dos particulares. Tal função, denominada atividade tributária do Estado, constitui exercício do poder estatal, e compreende a instituição, a arrecadação e a fiscalização dos tributos.

À concepção fiscal do tributo, como um meio de custear as despesas públicas, está aliada a função extrafiscal, já que modernamente o tributo também tem sido utilizado como meio de controle da economia e de promoção da justiça social.

Ao declarar ser o Brasil um Estado Democrático de Direito, o constituinte de 1988 expressou o compromisso com a harmonização de interesses, com a limitação do poder estatal e com a participação popular nas decisões que afetam sua vida, seja na esfera individual ou coletiva. Diante disso, o ordenamento jurídico brasileiro confere ao contribuinte meios para questionar a imposição tributária, buscar a satisfação do seu anseio por justiça, e defender os seus direitos fundamentais. Para tanto, o processo constitui o instrumento mais importante de que o contribuinte pode valer-se, seja no âmbito judicial ou administrativo.

O presente trabalho tem por objeto o estudo do processo administrativo tributário, que, ao lado do processo judicial, constitui um instrumento de solução de conflitos de natureza tributária, assumindo ainda outros relevantes papéis, que serão analisados. O foco da abordagem recairá sobre o processo administrativo tributário,

no âmbito dos Estados¹ da Federação Brasileira. Tal abordagem justifica-se pela diversidade de normas e pela desigualdade de tratamento a que são submetidos os contribuintes que atuam por todo o país, realizando operações comerciais, sujeitas à incidência do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), com parceiros localizados nos diversos Estados brasileiros, que, por sua vez, disciplinam os seus respectivos processos.

A matéria em estudo, inserida no denominado direito processual tributário, é marcada por uma complexa interdisciplinaridade, guardando relação com o Direito Tributário, com o Direito Administrativo, com o Direito Processual, entre outros. A matriz híbrida do processo administrativo tributário envolve um entrelaçamento principiológico que demanda uma análise global do fenômeno, mesmo porque o sistema jurídico é uno, acolhendo-se, nesse contexto, a advertência de Carvalho (1998, p.10): "mesmo em obséquio a finalidades didáticas, não deixaria de ser a cisão do incidível, a secção do insecionável".

Apesar da tendência moderna da busca de solução de conflitos fora do Judiciário, não tem sido dada a importância devida ao estudo sistemático do processo administrativo tributário². Há inclusive controvérsias sobre a existência de um verdadeiro processo na esfera administrativa.

Como suporte teórico, será inicialmente examinada a função administrativa. Partindo-se da teoria da separação das funções estatais, identificar-se-ão os critérios adotados pela doutrina para diferenciar as funções estatais, para, ao final, apresentar o conceito de função administrativa.

¹ Neste trabalho, a expressão Estados, quando se referir às unidades da Federação brasileira, indicará, além dos 26 (vinte e seis) Estados, também o Distrito Federal.

² Marins (2002) relaciona vários aspectos que evidenciam a necessidade de sistematização do processo tributário: a) o excesso de normas jurídicas; b) modelo assistemático e antinômico; c) excesso de inconstitucionalidades; d) abuso de medidas provisórias e suas reedições; e) baixa credibilidade dos gestores públicos; f) Elisão e sonegação; g) as peculiaridades da exigibilidade e do lançamento tributário; h) a praticabilidade do direito tributário; i) a unilateralidade do título executivo; j) a nebulosidade dos campos procedimental e processual; l) ausência de aproveitamento do processo administrativo no campo judicial; m) judicialização das lides tributárias; n) concepção privatística do código de processo civil.

No segundo capítulo serão apresentadas as atividades que compõem a função administrativa tributária, distinguindo-se a atividade típica e a atividade atípica da Administração Tributária. Com relação à primeira, será dado relevo à fiscalização do tributo e ao lançamento tributário. Com relação à segunda, a atividade judicante, serão examinados os traços que a diferenciam da função jurisdicional.

Serão objeto de análise no terceiro capítulo desta dissertação as questões da processualidade administrativa e da terminologia apropriada para designar o mecanismo de solução de conflitos entre o Estado e o particular no âmbito da administração pública, se processo ou procedimento. Também neste tópico será exposto o tratamento dado pelo constituinte de 1988 ao processo administrativo.

Focalizando o processo administrativo tributário, serão apresentados, no quarto capítulo, o seu conceito e os princípios que o informam, abordando-se os princípios constitucionais relativos à Administração Pública e ao processo administrativo, bem como outros princípios específicos do processo administrativo tributário.

No quinto capítulo, ressaltando-se o papel do processo administrativo tributário no Estado contemporâneo, serão examinados a evolução da Administração Pública, seus novos parâmetros e a posição do processo administrativo tributário, frente a essa nova realidade. Discutir-se-á o papel do processo administrativo tributário como garantia dos direitos fundamentais do contribuinte, enfatizando a teoria dos direitos fundamentais e identificando as situações de tensão entre estes direitos e o poder de tributar, que podem ser submetidas à apreciação pela administração judicante. Outro aspecto que será analisado diz respeito ao papel de instrumento de controle da Administração Tributária. Nessa mesma linha, será examinado o processo administrativo tributário como um instrumento da legitimação da atividade tributária.

O panorama do processo administrativo tributário nos Estados da Federação será apresentado no sexto capítulo, separando-se a abordagem, segundo as cinco regiões geopolíticas do país. Com base na coleta de dados das

legislações dos Estados e do Distrito Federal, serão apresentadas as características principais dos modelos mais representativos das respectivas regiões, tanto no que diz respeito aos órgãos julgadores quanto ao processo propriamente dito.

Do confronto entre o papel do processo administrativo tributário e do seu panorama nos Estados da Federação serão apontadas, no sétimo capítulo, as perspectivas para o seu fortalecimento. Nesse sentido, abordar-se-ão a harmonização da legislação do processo administrativo tributário, discutindo-se a questão do federalismo fiscal; a criação de mecanismos de ligação entre o processo administrativo tributário e o processo judicial; e a autonomia dos órgãos julgadores.

Longe de acabado e definitivo, este trabalho representa não só uma reflexão sobre o processo administrativo tributário, especificamente no âmbito dos Estados, como também um ponto de partida para a reavaliação do seu papel no contexto da relação jurídica tributária, para a busca de maior efetividade do esforço administrativo, na solução das questões entre o Fisco e o cidadão-contribuinte.

1 A FUNÇÃO ADMINISTRATIVA

1.1 A TEORIA DA SEPARAÇÃO DAS FUNÇÕES ESTATAIS

A análise da função administrativa não pode prescindir de uma abordagem preliminar acerca da concepção e evolução da teoria da separação das funções estatais, para que se possa entender a aplicação da teoria no ordenamento jurídico brasileiro, especialmente no que tange à função relativa à solução dos conflitos decorrentes das relações jurídicas tributárias.

Inicialmente, cabe destacar a duplicidade de expressões utilizadas para designar a teoria que será abordada neste item. Embora tenha sido estabelecida inicialmente a expressão “separação dos poderes” consagrou-se entre os juristas o uso da terminologia “separação de funções”. Isto porque o poder³ do Estado é uno por essência e, portanto, indivisível. A distinção que se faz é entre as funções desempenhadas pelo Estado, através de seus órgãos.

Qualquer grupo humano organizado necessita estabelecer e realizar atividades dirigidas para determinados fins, com objetivo da manutenção da vida em sociedade. Mesmo nos grupos mais primitivos é possível identificar a repartição de funções entre os seus membros, com o fim de garantir a sobrevivência de todos.

³ El poder o mando es una energía que se impone coativamente a unos subordinados. Lógicamente no existe nada más que uno: el poder” (GARCÍA-TREVIJANO FOS, 1971, p.36).

Os escritores das primeiras épocas buscavam explicar e distinguir estas funções. Aristóteles⁴ aponta três esferas distintas de atuação, por ele denominadas "deliberação", "mando" e "justiça". Sua idéia é tida como antecedente histórico remoto da teoria da separação das funções estatais.

Locke e Rousseau também conceberam a separação das funções. No entanto, a construção da teoria e a sua sistematização couberam a Montesquieu com a obra intitulada "O Espírito das Leis", publicada em 1748, na França.

Parte a teoria do reconhecimento de que todo órgão que exerce o poder estatal, de forma exclusiva, tende a abusar dele. Foi dessa premissa que se baseou Montesquieu, ao defender a designação de parcelas do poder do Estado a diferentes órgãos, segundo um sistema de freios e contrapesos, "supondo que o equilíbrio resultante entre forças antitéticas devem assegurar naturalmente a liberdade do homem" (CASSAGNE, 1993, p. 73).

A idéia de Montesquieu não foi desenhada a partir de uma separação de funções situada exclusivamente nos planos organizatório, material e funcional, como uma espécie de teoria precoce da divisão ou especialização do trabalho. Mais do que isto, Montesquieu procurou organizar um equilíbrio entre potências ou corpos sociais diversos (rei, nobreza e povo), a fim de conter o Absolutismo.

A separação das funções do Estado foi estabelecida, portanto, como um instrumento de defesa dos direitos e liberdades fundamentais frente ao absolutismo e à ditadura. Tornou-se uma bandeira da Revolução Francesa, a ponto de a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão afirmar que o Estado que não consagra a separação dos poderes não tem constituição.

⁴Segundo muitos autores, Aristóteles teria sido o primeiro a isalar, no funcionamento do complexo estatal, três tipos de atos: deliberação sobre os assuntos de interesse comum, a organização de cargos e magistraturas e atos judiciais. O valor da descoberta aristotélica é muito relativo. Em nada influenciou a vida política durante, no mínimo, o milênio que se seguiu à sua vida. Durante esse imenso lapso histórico, dominou sem contestação a vontade do monarca, que reunia em si mesmo as três funções estatais, embora, por razões de ordem prática, estas pudessem vir a ser delegadas a prepostos segundo o seu arbitrio" (BASTOS, 1990, p. 298-299). "Claramente diríamos que con Aristóteles la división de funciones tiene un sentido puramente funcional, apolítico, mientras que con Montesquieu la división de poderes tiene un sentido político" (GARCÍA-TREVIJANO FOS, 1971, p. 36).

Este sentido histórico e ideológico de autolimitação do poder estatal e de proteção dos direitos e garantias individuais elevou a separação dos poderes à categoria de um princípio constitucional nos Estados Democráticos de Direito.

Sobre a evolução do princípio, Bonavides (2000, p.587) assinala que: "Ontem, a separação dos Poderes se movia no campo da organização e distribuição de competências, enquanto seu fim era precisamente o de limitar o poder do Estado; hoje, ela se move no âmbito dos direitos fundamentais [...]".

Tradicionalmente identificam-se três funções do Estado: a legislativa, a executiva e a judiciária⁵. É através do exercício destas funções pelos órgãos aos quais cada uma delas é conferida que o Estado realiza seus fins.

Rangel (2001, p.351-352) adverte que a concepção da separação dos poderes formulada por Montesquieu foi, consciente ou inconscientemente, mal interpretada e compreendida, com a criação do mito de uma rigorosa, rígida e absoluta separação dos poderes, no sentido de uma quase total independência recíproca. Montesquieu pensou os poderes como poderes separados, mas interdependentes, reciprocamente interferentes e controlados, assim desfazendo o mito de uma divisão extrema ou radical dos poderes.

O próprio sistema-constitucional-positivo brasileiro atribui a cada órgão do Poder uma função preponderante (típica) e uma função secundária (atípica) peculiar a outros órgãos, afastando, portanto, a idéia de separação absoluta.

Quase todas as organizações políticas da atualidade adotam a divisão das funções estatais correspondente à existência de três órgãos, mas a fórmula

⁵ Alguns doutrinadores defendem a quadripartição das funções estatais, identificando, além das três funções clássicas a função governativa ou política. Nesse sentido colocam-se Cassagne (1993, p. 74), Amaral (1996, p.45), Garcia-Trevijano Fos (1971, p.45), dentre outros. Há também os que identificam apenas duas funções estatais (dicotomia de funções), reunindo duas das funções clássicas em uma só função em razão da identidade de natureza. Assim posiciona-se Kelsen (2000), que reduz as funções executiva e judicial como dois modos distintos de execução da lei a uma única função, a executiva. Também Bandeira de Mello (1979, p. 260) defende a existência de apenas duas funções: a administrativa, cujo objeto é a utilidade pública a ser alcançada, enfeixando as funções executiva e legislativa; e a função jurisdicional, que tem por objeto o próprio direito, a solução da controvérsia.

originária não se ajusta totalmente à realidade dos Estados⁶. Como o escopo imediato da teoria da separação dos poderes foi a contenção do poder do monarca, a função legislativa destacou-se frente às demais, resultando na rígida vinculação dos juizes à lei. Esta situação dominou o judiciário europeu até a segunda metade do século XX e influenciou fortemente a cultura jurídica brasileira. Atualmente, tem-se observado a quebra desse dogma. A magistratura tem adotado uma postura mais livre da letra da lei. O juiz julga conforme o direito, interpretando as normas para ajustá-las aos fatos da vida social.

1.2 CRITÉRIOS PARA A IDENTIFICAÇÃO DAS FUNÇÕES ESTATAIS

Apontar os traços característicos e informadores da tipicidade de cada função do Estado não é uma tarefa simples. Durante anos este tem sido tema de debates entre os juristas que se esforçam para estabelecer um critério capaz de identificar cada função e diferenciar uma das outras. A dificuldade reside na diversidade das funções e no fato de não serem exercidas com exclusividade por nenhum dos poderes.

De acordo com Bandeira de Mello (1973, p.12), os critérios para a identificação das funções do Estado são os seguintes:

- a) **critério subjetivo** – que centra-se no sujeito que pratica o ato;
- b) **critério objetivo** – que enfoca o objeto, o próprio ato. Dentro desta posição, as funções podem ser identificadas segundo dois aspectos:
 - b.1) o **material**, quando se busca a própria essência do ato, uma significação autônoma independente do que dispõe o sistema jurídico;
 - e b.2) o **formal**, que procura a identificação ou posicionamento da atividade dentro do sistema normativo.

⁶ Medauar (2002, p.28) ressalta que a concepção inicial da teoria da separação dos poderes partiu de uma reação contra o absolutismo e por isso tinha por objetivo conter o poder do monarca, através da supremacia do poder legislativo que representava a classe emergente, a burguesia. Mas com a adoção do critério da eleição para a escolha do governante e a lentidão do processo legislativo consolidou-se a supremacia do executivo, que, na atualidade, exerce atividade legislativa intensa.

1.2.1 Critério Subjetivo ou Orgânico

O critério subjetivo ou orgânico leva em conta apenas o órgão que pratica o ato. Por este critério, seria função administrativa aquela executada pelo Poder Executivo; a função legislativa seria a prática dos atos do Poder Legislativo; a jurisdicional, a realização de atos pelo Poder Judiciário.

Como a procedência do ato caracteriza a função, a distinção das funções segundo este critério insinua que cada órgão exerce sua atividade específica de modo exclusivo.

1.2.2 Crítica ao Critério Subjetivo

É pacífica a opinião de que os órgãos não exercem as funções estatais com exclusividade⁷. Meirelles (1994, p.57) ressalta, inclusive, que a concepção original de Montesquieu mencionava apenas a necessidade de equilíbrio entre os poderes e que a idéia da separação estanque e absoluta foi introduzida pelos seguidores do filósofo francês que deturparam o seu pensamento.

A própria Constituição brasileira reflete a ausência de rigidez na separação das funções estatais, quando confere atribuições tipicamente legislativas para o executivo e para o judiciário ou quando prevê o exercício de atividades materialmente jurisdicionais pelo executivo⁸.

O critério orgânico ou subjetivo é, portanto, insuficiente para identificar as funções estatais.

⁷ Entre os autores nacionais, Fagundes (1984, p. 3-4); Meirelles (1994, p. 57); Di Pietro (2002, p. 57); Silva (1997, p.110), além de outros.

⁸ "Art. 62 – Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

[...]

Art. 86 – Admitida a acusação contra o Presidente da República, por dois terços da Câmara dos Deputados, será ele submetido a julgamento perante o Supremo Tribunal Federal, nas infrações penais comuns, ou perante o Senado Federal, nos crimes de responsabilidade.

[...]

Art. 93 – Lei complementar, de iniciativa do Supremo Tribunal Federal, disporá sobre o Estatuto da Magistratura, observados os seguintes princípios: [...]"



1.2.3 Critério Objetivo Material

Segundo o critério objetivo material, cada função seria identificada pelo seu conteúdo substancial, pela essência do seu objeto. O apego de muitos autores ao critério objetivo material decorre do fato de a concepção de Montesquieu ter trabalhado a divisão material das funções. Outro fator que influencia o pensamento jurídico na direção deste critério é a distinção material das funções estabelecida nas constituições.

Zanobini (1954) aponta para cada função estatal as suas características próprias, de acordo com o critério material. Define a função legislativa como a atividade que constitui o ordenamento jurídico do Estado, estabelecendo e modificando o direito objetivo, através da produção de um ato que lhe é próprio: a lei ou norma jurídica. Caracteriza a legislação como uma atividade mediata e abstrata.

A função jurisdicional, diz o autor, continua e completa a função legislativa, assegurando a sua conservação e observação, nos casos em que a lei foi violada ou supõe-se que tenha sido. Caracteriza-se, portanto, por ser atividade mediata de caráter complementar. A sentença ou decisão é o ato através do qual esta função é exercida.

A função administrativa é conceituada como "a atividade prática que o Estado desenvolve para cuidado, de modo imediato, dos interesses públicos que assume para os seus próprios fins" ⁹(ZANOBINI, 1954, p.13).

A atividade administrativa, para Zanobini (1954) caracteriza-se pela presença de dois elementos essenciais e três acessórios. Entre os essenciais destacam-se o imediatismo e a praticidade. Com o imediatismo, o Estado desenvolve atividade semelhante à dos particulares. Faz-se sujeito de atividades e opera com meios próprios. A praticidade decorre do imediatismo. Como elementos não essenciais menciona a espontaneidade, a discricionariedade e a concretude.

⁹ "L'espressione indica una limitata libertà di scelta e di decisione nel prendere i provvedimenti propri di una data funzione" (ZANOBINI, 1954, p.15).

A nota da concretude indica maior aproximação com os problemas reais, com a realidade dos fatos da vida social. A espontaneidade, consistindo na liberdade que tem a administração de prover casos e situações que exigem a sua interferência, seria o traço distintivo entre as funções administrativa e judicial. Enquanto a Administração atua espontaneamente, o Judiciário deve ser provocado para se pronunciar. Acentua Zanobini (1954, p.15) que a discricionariedade constitui elemento típico da função administrativa, pois que a própria expressão "indica uma limitada liberdade de escolha e de decisão para a tomada das medidas próprias da função¹⁰".

García-Trevijano Fos (1971, p.51) aponta mais um elemento caracterizador da função administrativa, a continuidade. Segundo esta característica, a Administração atua diariamente, sua atividade é constante. A concretude e a continuidade seriam os traços suficientes, segundo o critério material, para diferenciar as funções administrativa e legislativa.

Como Zanobini, outros autores também fazem referência ao aspecto finalista, afirmando que a Administração persegue os interesses públicos ou a satisfação das necessidades coletivas. É o caso de Cassagne (1993, p.78), para quem a função administrativa é "aquela atividade que, de forma imediata, permanente, concreta, prática e normalmente espontânea, desenvolvem os órgãos estatais para alcançar o bem comum, conforme regimes jurídicos de direito público¹¹".

1.2.4 Crítica ao Critério Objetivo Material

O critério objetivo material, ao tentar buscar a natureza ou o conteúdo de cada função estatal, prende-se a aspectos metajurídicos, pois pretende "reconhecer na atividade administrativa uma essência própria, uma significação autônoma, independentemente do que a respeito dispuser o sistema jurídico" (BANDEIRA DE

¹⁰ "L'espressione indica una limitata libertà di scelta e di decisione nel prendere i provvedimenti propri di una data funzione" (ZANOBINI, 1954, p.15).

¹¹ "...aquella actividade que en forma inmediata, permanente, concreta, práctica y normalmente espontánea, desarrollan los órganos estatales para alcanzar el bien común, conforme a regímenes jurídicos de derecho público" (CASSAGNE, 1993, P.78).

MELLO, 1973, p.12). Não obstante apresente a idéia do que seja a função administrativa, não é suficiente para identificá-la frente as outras funções.

Ao ressaltar a concretude como uma nota característica da função administrativa, opondo-a assim à legislação (norma abstrata de tipo geral) e à jurisdição (norma individual, porém abstrata), o critério material objetivo deixa de explicar a potestade regulamentar da Administração. É exatamente na explicação do regulamento que o teste de validade deste critério falha, pois do ponto de vista estritamente material, o regulamento tem a mesma característica da lei, possui alcance geral, é obrigatório e constitui uma situação impessoal e objetiva para os administrados. As diferenças que podem ser apontadas referem-se a aspectos jurídicos e orgânicos e não à essência das espécies normativas.

Como assinala Gordillo (1977, p.114 -115),

Este tipo de definição material não pode prosperar, em consequência, pois a função administrativa compreende atividades que são substancialmente idênticas à função legislativa (os regulamentos) e à função jurisdicional (decisão adotada pelo poder executivo ante um recurso hierárquico apresentado frente ao ato de um órgão inferior), tomadas estas também em sentido material.

O critério objetivo material também não se ajusta à finalidade de identificar as funções estatais, quando se enfoca a atividade relacionada à solução de controvérsias desenvolvida no âmbito da função administrativa. Como se verá adiante, não difere, do ponto de vista substancial, a atividade realizada pelo agente administrativo, ao decidir questões submetidas à Administração, da atividade do juiz, quando julga controvérsias levadas ao Judiciário.

1.2.5 Critério Negativo

Dentre as funções estatais, a Administrativa é a que oferece mais dificuldades para ser conceituada. Por este motivo, muitos autores, entre outros, Fleiner (1933), Mayer (1949) e Dromi (1996), optam por recorrer a um critério

negativo, definindo a função administrativa de modo residual, considerando-a como a atividade estatal que sobra, tão logo excluídas a legislação e a jurisdição.

1.2.5.1 Posição de Otto Mayer¹²

As três funções estatais estiveram por muito tempo concentradas nas mãos de um único órgão.

Mayer (1949) menciona este fato e descreve a ordem cronológica de separação orgânica das funções do Estado. A primeira função a destacar-se organicamente das outras foi a jurisdição. Depois, com a formação do novo Direito Constitucional, a legislação ficou subordinada à representação nacional, individualizando-se. Por último, para toda a atividade que não fosse legislativa e nem jurisdicional, introduziu-se a palavra “administração”.

Para atingir os seus fins, o Estado realiza as funções legislativa, administrativa e jurisdicional. O que distingue uma da outra é o modo como são realizadas. A função legislativa estabelece regras de direito pelo poder soberano, através de um corpo representativo. A função jurisdicional, chamada por Mayer de “justiça” é a atividade do Estado destinada à manutenção da ordem jurídica mediante o poder público. É uma atividade executada pelos tribunais.

No exame das duas funções estatais acima mencionadas Mayer destaca duas notas características em cada uma delas. Com relação à legislação ressalta a existência de um poder soberano e o concurso de um corpo representativo. No tocante à jurisdição menciona a finalidade de manutenção da ordem jurídica e a realização desta missão pelos tribunais. Ausente uma destas características, a atividade seria enquadrada na função administrativa. Portanto, conclui o autor pela

¹² O jurista alemão marcou o Direito Público pelo mérito que teve em separar o Direito Administrativo do Constitucional. Segundo o autor, este cuida da estrutura e do ordenamento jurídico do Estado de forma estática, enquanto o Direito Administrativo tem por objeto precípua a ordem jurídica estatal em sua ação, tratando da atividade do Estado de forma concreta.

delimitação negativa do conceito, ao definir Administração como “toda atividade do Estado, que não é legislação e nem justiça” ¹³(MAYER, 1949, p.10).

1.2.5.2 Posição de Agustín Gordillo

Ao tratar do tema da identificação das funções estatais, Gordillo (1977, p.113) critica a adoção do critério negativo e propõe a adoção de um critério misto ou orgânico-material.

A partir dessa premissa definiu função legislativa como a edição de normas jurídicas gerais feitas pelo Poder Legislativo. Nesta definição destaca o autor dois elementos: um material que delimita o conteúdo da função (a expedição de normas jurídicas gerais) e um orgânico, que esclarece que esta função é unicamente realizada pelo Poder Legislativo. O mesmo raciocínio aplica para definir a função jurisdicional como “decisão com força de verdade legal de uma controvérsia entre as partes” (GORDILLO, 1977, p.120); considerando o Poder Judiciário como o órgão especial encarregado pela Constituição de exercer a função jurisdicional.

No tocante à função administrativa, Gordillo (1977) inicia sua exposição alertando que se trata do conceito mais indefinido de todos, por não ter esta função um conteúdo único, como possuem as demais. E é exatamente ao tentar definir a função administrativa que o autor abandona o caminho do qual partira e acaba por recorrer ao critério negativo, que havia criticado inicialmente. Para ele, a função administrativa é “toda atividade que realizam os órgãos administrativos, e a atividade que realizam os órgãos legislativos e jurisdicionais, excluídos, respectivamente, os fatos e atos materialmente legislativos e jurisdicionais” (GORDILLO, 1977, p.124).

¹³ “Por consiguiente, esta noción parece estar delimitada negativamente: administración debe ser toda actividad del Estado, que no es legislación ni justicia” (MAYER, 1949, p.10).

1.2.6 Crítica ao Critério Negativo.

O critério negativo revela-se ineficaz para estabelecer a definição da função administrativa, pois impede que se aponte um conceito próprio, desvinculado das demais funções, capaz de caracterizar a atividade administrativa sem atribuir-lhe caráter remanescente.

Em casos de difícil solução prática, quando a atividade reveste-se de características materiais peculiares a determinada função estatal e, no entanto, é realizada por outra, é impossível a distinção com base no critério negativo.

1.2.7 Critério Objetivo Formal

Preliminarmente, pretende-se fixar o que deva ser entendido por critério objetivo formal. Objetivo, porque se propõe a focar um objeto, no caso uma dada função; formal, porque não se preordena à identificação dessa atividade pela natureza ou por características intrínsecas dela, mas pela posição que tem no sistema normativo.

Existem dois aspectos mediante os quais esse critério é examinado: o primeiro diz respeito à forma de criação dos atos, ou seja, o modo do seu aperfeiçoamento e sua exteriorização; através do segundo aspecto, investigam-se os efeitos dos atos perante o direito. Trata-se, portanto, de um critério eminentemente jurídico que investiga o modo de produção dos atos e os seus efeitos perante o direito positivo.

Gordillo (1977) apesar de enveredar na direção do critério negativo, ofereceu contribuições à construção de um critério formal quando se utilizou do que ele chamou de critério do "regime jurídico", para distinguir determinados atos que pudessem dar causa à dúvida quanto à identificação das funções estatais. Quando o autor diferencia o regulamento da lei diz que o primeiro não tem o mesmo regime

jurídico da segunda¹⁴.

Zanobini (1954), da mesma forma, utilizou-se do critério formal ao distinguir os atos característicos das três funções estatais em razão da sua específica eficácia jurídica. Segundo o autor, a lei guarda sua específica eficácia jurídica, por poder ser modificada apenas por outra lei sucessiva. A sentença, por seu turno, possui eficácia em constituir "coisa julgada". O ato administrativo tem, formalmente, presunção de legitimidade.

A função administrativa desenvolve-se sob a lei. Este é um dos princípios basilares do regime jurídico administrativo¹⁵, e o primeiro passo para a fixação do critério formal. Como ressalta Amaral (1996, p.48) "a lei é o fundamento, o critério e o limite de toda a atividade administrativa".

Outro aspecto importante para a determinação do regime jurídico administrativo é que a Administração age como parte nas relações com os particulares. Caetano (1970, p.13) registra este fato ao dizer que:

O Estado tem órgãos que tomam a iniciativa da realização dos comandos legais diretamente ou mediante a orientação da conduta aos particulares. E nesses casos, os órgãos do Estado procedem como se fossem eles próprios titulares dos interesses que a lei quer ver em ação, agindo como parte nas relações com os particulares, isto é, com parcialidade.

A posição de supremacia da Administração Pública é outro ponto que identifica o regime jurídico administrativo. Bandeira de Mello (1998, p.29) destaca

¹⁴ "Em primeiro lugar existe uma gradação hierárquica entre a lei e o regulamento, o que determina que o segundo está sempre submetido à primeira, e não pode contradizê-la em nenhum caso [...]. Além disso as atribuições de regular os direitos individuais estão conferidas pela Constituição especificamente à lei [...], enquanto o regulamento tem apenas uma função secundária e supletiva relativamente à lei. Esta notória diferença de regime jurídico entre a lei e o regulamento demonstra-nos que o conceito jurídico formal, de função legislativa não pode compreender os regulamentos, apesar de que quanto ao seu conteúdo sejam similares" (GORDILLO, 1977, p.117-118).

¹⁵ A importância do princípio da legalidade para o Direito Administrativo é ressaltada por Fagundes (1984, p.3), para quem administrar é aplicar a lei de ofício. Meirelles (1994, p.83), no mesmo sentido, adverte que "Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza".

que a posição de supremacia “é muitas vezes metaforicamente expressada através da afirmação de que vigora a verticalidade nas relações entre a administração e os particulares; ao contrário da horizontalidade, típica das relações entre estes últimos”. No mesmo sentido Alessi (1970, p.8) afirma: “Portanto é parte, mas sempre em situação de superioridade, se trata de relações, mas situadas em um plano vertical, por assim dizer, mais que horizontal”.

Da posição de supremacia decorre outro elemento também essencial para a identificação do regime jurídico administrativo e, portanto, para a fixação do critério formal: a auto-executoriedade dos atos administrativos, segundo a qual a administração pode executar, com força obrigatória, o que decidiu fazer.

1.2.8 Aceitação do Critério Formal

A identificação das funções estatais sob a ótica do direito positivo só é possível através do recurso ao critério formal. A identificação do regime jurídico sob o qual foi produzido o ato é que permite relacioná-lo a determinada função estatal.

O ato legislativo é submetido a procedimentos próprios, constitucionalmente estabelecidos para as casas legislativas. Da mesma forma, o ato jurisdicional submete-se à disciplina específica das leis processuais e goza dos efeitos que lhe são peculiares (coercitividade, coisa julgada, entre outros).

Quanto ao regime jurídico administrativo, referência para análise sob o prisma do critério formal, destacam-se três características fundamentais: a) a prática de atos sob a lei; b) a participação da Administração, na qualidade de parte; c) a posição de supremacia da Administração. Os atos administrativos têm, portanto, características peculiares que são conferidas pelo próprio ordenamento jurídico e não pela natureza do órgão que os executa ou pelo conteúdo material do ato.

Por outro lado, a função administrativa está sujeita a um sistema de controle específico e distinto do que estão submetidas as demais funções. Como será visto adiante, os atos administrativos podem ser revistos pela própria Administração Pública (autocontrole) como também pelo Judiciário, além do controle

externo realizado pelo poder legislativo, através dos Tribunais de Contas e pela sociedade.

No que diz respeito à supremacia da Administração, uma das características do regime jurídico administrativo anteriormente apontadas, há que se ressaltar a atenuação do viés autoritário das relações entre Administração e “administrados”¹⁶. Os atuais parâmetros da Administração, como se verá, estão voltados para o sentido de colaboração entre o Estado e a sociedade, de forma a proporcionar uma participação efetiva do cidadão na gestão pública, constituindo um plexo de deveres e direitos recíprocos.

Vale ressaltar que a adoção do critério formal para distinguir a função administrativa frente às demais não significa o abandono dos critérios orgânico e objetivo material para explicá-la. A formulação de um conceito para a função administrativa não prescinde do recurso a elementos materiais e orgânicos.

1.3 CONCEITO DE FUNÇÃO ADMINISTRATIVA

Diante das posições apresentadas e das críticas formuladas, resta indubitável que o objeto de estudo da função administrativa deve, efetivamente, ser visto à frente do direito positivo, afastando-se os aspectos metajurídicos, embora deles se possa valer, para delimitar o âmbito de incidência da atividade administrativa.

Partindo da análise da função administrativa no contexto do ordenamento jurídico, destacam-se os conceitos formulados por Bandeira de Mello (1973), Figueiredo (2000) e Oliveira (2001).

Consoante o entendimento de Figueiredo (2000, p.31-32), a função administrativa pode ser conceituada da seguinte forma:

¹⁶ Em excelente análise sobre as modificações das relações entre o Estado e o cidadão, Cavalcante (2002, p.23) destaca que “ não se concebe mais o uso dos termos *administrado, súdito*, no sentido de submissão, [...]”.

A função administrativa consiste no dever de o Estado, ou de quem aja em seu nome, dar cumprimento fiel, no caso concreto, aos comandos normativos, de maneira geral ou individual, para a realização dos fins públicos, sob o regime prevalente de direito público, por meio de atos e comportamento controláveis internamente, bem como externamente pelo Legislativo (com o auxílio do Tribunal de Contas), atos, estes, revisíveis pelo Judiciário.

Embora contenha elementos materiais, o conceito proposto pela autora evidencia o regime jurídico administrativo e a possibilidade de controle dos atos administrativos pela própria Administração ou pelos poderes Legislativo e Judiciário.

Oliveira (2001, p.40), por seu turno, define a função administrativa como

a atividade exercida pelo Estado ou por quem esteja fazendo as suas vezes, como parte interessada numa relação jurídica estabelecida pela lei ou diretamente realizada através de decretos expedidos por autorização constitucional, para a execução das finalidades estabelecidas no ordenamento jurídico.

Para Bandeira de Mello (1973, p.12), a função administrativa é:

[...] a atividade exercida pelo Estado (ou por quem lhe esteja fazendo as vezes) no exercício de suas prerrogativas de autoridade, como diretamente interessada numa relação jurídica, debaixo da lei e em obediência a ela, a fim de cumprir as finalidades assinaladas no ordenamento normativo.

Com base nas definições acima, e, considerando a prevalência do critério formal, pode-se conceituar a função administrativa como a atividade desenvolvida pelo Estado, ou por quem esteja agindo em seu nome, como parte interessada numa relação jurídica, debaixo da lei e em obediência a ela, segundo o regime prevalente de direito público, por meio de atos e comportamentos controláveis internamente e externamente, e revisíveis pelo Judiciário, para execução das finalidades estabelecidas no ordenamento jurídico.

2 A FUNÇÃO ADMINISTRATIVA TRIBUTÁRIA

2.1 A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

A satisfação das necessidades coletivas¹⁷ exige a prestação de serviços que são sustentados pela própria população. Embora não tenham a mesma origem ou a mesma natureza¹⁸, todos os serviços existem e funcionam com a mesma finalidade: satisfazer as necessidades coletivas. Cabe à Administração Pública a gestão e o custeio desses serviços.

A expressão “Administração Pública” pode assumir vários sentidos. Em uma acepção ampla identificam-se duas significações: uma sob o aspecto subjetivo segundo o qual Administração Pública compreende tanto os órgãos governamentais¹⁹, como também os órgãos administrativos subordinados²⁰; outra, sob o ponto de vista objetivo, segundo o qual Administração Pública compreende tanto a função política, que traça as diretrizes governamentais, como a função administrativa que as executa.

¹⁷ Amaral (1996, p.32) identifica três espécies fundamentais de necessidades coletivas: a segurança, a cultura e o bem-estar.

¹⁸ Uns serviços são criados e geridos pelo Estado, outros são entregues a organismos autônomos que se auto-sustentam financeiramente.

¹⁹ São governamentais os órgãos supremos, constitucionais (Governo) aos quais incumbe traçar os planos de ação, dirigir, comandar, como também os órgãos administrativos subordinados, dependentes, aos quais incumbe executar os planos governamentais.

²⁰ Órgãos administrativos subordinados são dependentes, cabendo a eles a execução dos planos governamentais.



No sentido estrito a Administração Pública significa, sob o aspecto subjetivo, apenas os órgãos administrativos e, sob o aspecto objetivo,²¹ apenas a função administrativa, excluídos no primeiro caso, os órgãos governamentais e, no segundo caso, a função política. (DI PIETRO, 2002, p.54)

O termo Administração Pública será utilizado no presente trabalho sempre em sua acepção estrita, podendo assumir o sentido subjetivo ou objetivo conforme o contexto em que for empregado.

Para a satisfação das necessidades públicas, além dos atos de gestão ou de execução propriamente dita, a Administração Pública realiza a atividade financeira segundo a qual o Estado obtém as suas receitas e concretiza as despesas necessárias para o cumprimento de suas finalidades.

As receitas públicas²², por seu turno, podem ser obtidas mediante a exploração de bens do próprio patrimônio estatal (receitas originárias) ou auferidas diretamente do patrimônio do particular (receitas derivadas) através dos tributos.

A aplicação e a execução da lei tributária²³, através da orientação e coordenação das atividades voltadas para a percepção do tributo devido, cabem à Administração Tributária²⁴, que, muitas vezes, conta com a colaboração do próprio contribuinte para executá-las²⁵.

²¹Sob o ponto de vista objetivo (ou material) Caetano (1970, p.5) define administração pública como “o conjunto de decisões e operações mediante as quais o Estados e outras entidades públicas procuram, dentro das orientações gerais traçadas pela Política, directamente ou mediante estímulo, coordenação e orientação das actividades privadas, assegurar a satisfação regular das necessidades colectivas de segurança e de bem-estar dos indivíduos, obtendo e empregando racionalmente para esse efeito os recursos adequados”.

²² Baleeiro (1978, p.130) conceitua receita pública como “a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem a crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”.

²³ Em um primeiro momento a atividade tributária do Estado é realizada pelo Poder Legislativo através da lei que institui o tributo de acordo com a competência constitucionalmente estabelecida. Em um segundo momento desenvolve-se a atividade realizada pela Administração Pública no tocante à aplicação da lei tributária ao caso concreto, o que se consubstancia com a expressão tributação.

²⁴O artigo 145, § 1º, da Constituição Federal refere-se expressamente à figura da administração tributária quando reza: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

²⁵ Diante da relevância dos tributos calculados e pagos diretamente pelo contribuinte e da profusão de obrigações legais que lhes são atribuídas, ele é considerado um colaborador das atividades fiscais e não simplesmente sujeito passivo da relação tributária.

A tributação, realizada pelo Fisco, é a atividade típica da Administração Tributária, mas, paralelamente a ela, são realizadas atividades que, do ponto de vista material, são atípicas, porque não se definem como execução da lei tributária. Entre estas estão a expedição de normas, como os regulamentos, decretos, instruções normativas, e também a atividade judicante, desenvolvida no processo administrativo tributário, que será o objeto deste estudo.

Apesar de as citadas atividades serem consideradas atípicas por possuírem sob o aspecto material características próprias das atividades legislativa e judicial, são atividades administrativas, porque estão submetidas ao regime jurídico administrativo, considerando-se o critério formal como o adequado para definir a função estatal.

2.2 A ATIVIDADE TÍPICA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

O problema da aplicação do Direito, e em especial o Tributário, revela-se complexo, uma vez que pressupõe a interpretação da norma, a determinação ou caracterização da situação da vida prevista no tipo e a subsunção dessa situação naquela norma. Trata-se de uma atividade que demanda “uma série gradual de operações intelectivas e de atos jurídicos que sucessivamente vão sendo elaborados e praticados pelas autoridades a quem compete a referida aplicação” (XAVIER, 2002, p. 114).

Diante da multiplicidade de situações tributárias e do fato de ter o contribuinte sua esfera jurídica afetada pela imposição tributária, é estabelecida uma vasta e complexa rede de direitos e deveres recíprocos²⁶, todos eles coordenados em vista de um fim unitário: a aplicação da norma tributária.

Compete ao Fisco, órgão da Administração Tributária, a função da arrecadação de tributos instituídos por lei, da orientação dos contribuintes acerca do

²⁶“Assim, no fenômeno da tributação, para exigir, das pessoas que lhe estão subordinadas, o pagamento de somas de dinheiro (tributo), o legislador impõe, ao Estado e aos contribuintes ou terceiros, faculdades ou direitos e deveres ou obrigações, exigindo, ainda, a prática de inúmeros atos e abstenções: algumas exigências objetivam diretamente a entrada de dinheiro para os cofres públicos; outras, têm por finalidade assegurar e facilitar tal entrada” (MORAES, B. 1999, p.238).

correto cumprimento de seus deveres tributários, bem como de toda a administração necessária para o cumprimento de seus próprios deveres legais.

2.2.1 O Dever-poder de Exigir o Tributo

Através do procedimento de fiscalização, a autoridade competente exerce a atividade de polícia fiscal, investigando a ocorrência do fato gerador do tributo e o recolhimento do imposto devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

A competência para fiscalizar, bem como para arrecadar o tributo decorre do poder fiscal²⁷ do Estado, cujo fundamento repousa na indisponibilidade do interesse público. Desta forma, o Fisco, como órgão especializado do Poder Executivo de cada unidade da Federação será titular da função de fiscalizar e arrecadar o tributo devido. Há uma correlação entre o dever legal do cidadão, concernente ao recolhimento do tributo devido, e o dever legal do Fisco de exigir o seu cumprimento.

O dever-poder²⁸ que a autoridade fiscal tem de exigir das pessoas o cumprimento de seus deveres tributários, denominado pelos italianos e espanhóis de potestade²⁹, é atribuído pelo próprio ordenamento jurídico e está regrado pelo

²⁷ Para Moraes, B. (2000, p. 258), o poder fiscal é “o poder de instituir tributos (logicamente, o poder fiscal é anterior à obrigação tributária), de natureza legislativa, exercido pelo Estado”. “Nos Estados modernos, possuidores de Constituição, o poder fiscal é atribuído ao Poder Constituinte (que é soberano e originário). Este, distribui parcelas do poder fiscal às demais pessoas jurídicas de direito público (órgãos estatais), as quais passam a ter competência tributária” (MORAES, B. 2000, p.259).

²⁸ “[...] aquele que desempenha função tem, na realidade, deveres-poderes. Não ‘poderes’, simplesmente. Nem mesmo satisfaz configurá-los como ‘poderes-deveres’, nomenclatura divulgada a partir de Santi Romano. Com efeito, fácil é ver-se que a tônica reside na idéia de dever, não na de ‘poder’. Daí a conveniência de inverter os termos deste binômio para melhor vincar sua fisionomia e exibir com clareza que o poder se subordina ao cumprimento, no interesse alheio, de uma dada finalidade” (BANDEIRA DE MELLO, 1998, P.56-57).

²⁹ Enterría e Fernandez (1990, p.379-380), ao tratar do mecanismo das potestades, pronunciam-se nos seguintes termos: “A potestade é sempre uma derivação de um status legal, pelo qual resulta inescusável uma norma prévia que, além de configurá-la, a atribua em concreto.

Como consequência desta origem legal e não de negócios, os poderes são inalienáveis, intransmissíveis e irrenunciáveis, justamente porque são indisponíveis pelo sujeito enquanto criação do direito objetivo supra-ordenado ao mesmo. O titular da potestade pode exercê-la ou não, porém não pode transferi-la; a própria lei pode, como máximo, permitir sua delegação de exercício [...]

Os poderes são também imprescritíveis, embora seu exercício possa estar submetido à caducidade ou decadência. Os poderes, são, enfim, inesgotáveis e idênticos através de seu exercício, o qual mais do que consumi-los, os confirma. São também não susceptíveis de modificações pelo titular; só a lei, em que têm a sua origem, pode alterá-los ou extingui-los [...]

A técnica da potestade, no sentido que ficou explicado, que é uma técnica da teoria geral do Direito, encontra na expressão de uma situação de poder público, de supremacia, ou superioridade, uma manifestação especialmente adequada”.

Direito Público. Nesse sentido, Seixas Filho (2001, p.10) adverte que "a autoridade fiscal não tem qualquer faculdade³⁰ ou direito subjetivo de agir nem tem qualquer interesse próprio ou particular com o exercício de sua função legal".

Na medida em que a ação da autoridade fiscal é compulsória e não envolve qualquer interesse particular e nem exercício de um direito subjetivo, a imparcialidade³¹ é uma nota característica da atividade do Fisco.

Xavier (2002, p. 152.) destaca que no procedimento administrativo o Fisco é parte imparcial. Para o autor, a imparcialidade se afere face a um interesse. Ele identifica dois interesses do Fisco: um formal ou financeiro, tendo em vista a sua posição de titular do crédito tributário e outro substancial ou de justiça, por ser um órgão de aplicação do direito. Os fundamentos³² que dirigem a ação do Fisco revelam que é o interesse substancial que domina o procedimento tributário e não o interesse financeiro.

Assim, conclui Xavier (2002, p. 160):

[...] sendo o fim do procedimento tributário um fim de justiça, nele não se desenrola necessariamente um litígio, antes uma atividade disciplinada de colaboração para a descoberta da verdade material. Nem se diga que tal obstaria à existência de partes [...], o conceito de parte é independente da existência de um conflito de interesses.

A autoridade fiscal, no exercício do dever-poder de exigir o pagamento do tributo devido ou de controlar e fiscalizar o seu correto pagamento, está sujeita à obediência do princípio da reserva legal objetiva. Existe, porém, certa margem de liberdade conferida pelo legislador para que a autoridade fiscal escolha, entre

³⁰ Como ressalta Bandeira de Mello (1998, p.33), os deveres legais atribuídos ao administrador público são indisponíveis, em virtude da supremacia do interesse público e da subordinação da atividade administrativa à lei.

³¹ "A atuação do Fisco no procedimento administrativo tributário é imparcial. Porque nele o Fisco persegue, como se disse, a descoberta da verdade material; é então indiferente ao objeto do processo sejam os fatos apurados 'favoráveis', e.g., à constatação do débito tributário ou 'desfavoráveis' ao Fisco, tal como sucede com a verificação administrativa da inexistência de débito ou da ocorrência dos pressupostos legais para o desfrute de uma isenção tributária" (BORGES, 1999, p. 122).

³² Em caso de dúvida, a autoridade fiscal deve abster-se de efetuar o lançamento. No mesmo sentido, cabe ao Fisco o ônus da prova da ocorrência do fato gerador. Caso prevalecesse o interesse financeiro estas diretrizes seriam invertidas. Também denuncia o interesse substancial o fato de ser oficioso o conhecimento das isenções, da prescrição e da decadência (artigo 178, do Código Tributário Nacional).

algumas alternativas legítimas, qual a ação que deve ser adotada no momento oportuno, que métodos investigatórios serão utilizados e que forma de análise dos dados declarados pelo contribuinte será eleita³³.

O procedimento fiscal consiste na seqüência de atos realizados pela autoridade fiscal para identificar a ocorrência no mundo dos fatos das hipóteses de incidência tributária prescritas em lei e para verificar o cumprimento das obrigações tributárias pelos sujeitos passivos. No desempenho dessa atividade, as autoridades fiscais lançam mão dos poderes de polícia tributária investigativa, com faculdade de indagar, inspecionar, controlar, requisitar dados ou informações. Por não se submeter ao contraditório, já que a participação do sujeito passivo limita-se à apresentação de documentos e ao esclarecimento dos fatos, diz-se que o procedimento fiscal tem natureza marcadamente inquisitória.

Embora a ação fiscal seja um dever de ofício da autoridade fiscal e seja marcante o seu comportamento ativo, os modernos ordenamentos tributários, imbuídos do espírito de legalidade, conferem ao particular múltiplos deveres³⁴ de colaboração que o colocam como partícipe do procedimento fiscal. É o que Xavier (2002, p.317) denomina "direitos de participação procedimental".

2.2.2 O Lançamento Tributário

O artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN dispõe que:

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.

³³ "É inegável a existência de atos discricionários no Direito Tributário, especialmente de atos discricionários no domínio das providências probatórias, em que ao Fisco é confiada a livre escolha ou da providência a adotar, ou da sua oportunidade, ou até mesmo de sua adoção" (XAVIER, 1977, P.165).

³⁴ A escrituração de livros, a apresentação de documentos de informações econômico fiscais, cujos dados servem de base para a fiscalização, são formas de colaboração do contribuinte com a Administração Tributária. Estes deveres instrumentais são denominados obrigações acessórias, previstas na legislação tributária no interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos.

Várias impropriedades da definição legal do lançamento têm sido levantadas pelos doutrinadores³⁵, mas não sendo este o objeto do presente trabalho, as críticas formuladas não serão examinadas de forma detida.

Foi instaurada pela doutrina a dicotomia em torno das teses que consideram o lançamento como ato ou como procedimento. No entanto, existe certo consenso no sentido de colocar a dualidade em planos distintos: o procedimento no plano fático; e o ato, no plano normativo³⁶. Distinguem-se os dois momentos, o do procedimento que antecede o lançamento e desenvolve-se no mundo dos fatos, e o do ato de lançamento em si, que se realiza no âmbito normativo.

Xavier (2002, p.66), enfocando o ato-norma³⁷, define lançamento como “o ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração da existência e quantitativo da prestação tributária e na sua conseqüente exigência”.

O procedimento, que antecede o ato de lançamento, consiste na investigação pela autoridade fiscal da ocorrência dos fatos tributáveis relevantes, sobre os quais incidiu a “regra-matriz de incidência tributária”³⁸. O ato de lançamento propriamente dito é a aplicação da norma tributária, mediante a materialização do crédito tributário, através de um ato-norma.³⁹

Como um ato administrativo privativo da Administração, o lançamento configura o accertamento da pretensão fazendária, apto a tornar líquido, certo e

³⁵ Dentre outros Xavier (2002, p. 44.); Amaro (2003, p 334); Moraes, B. (1999, p. 392).

³⁶ Nesse sentido manifesta-se Carvalho (1998, p.265), ao dizer que “Lançamento é ato jurídico administrativo e não procedimento, como expressamente consigna o artigo 142 do Código Tributário Nacional. Consiste, muitas vezes, no resultado de um procedimento, mas com ele se não confunde. O procedimento não é da essência do lançamento, podendo consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro”.

³⁷ A polissemia da locução “ato administrativo” foi ressaltada por Santi (2001, p.88-89) que identifica nela dois sentidos diferentes: o ato-fato como ato da autoridade administrativa que configura o fato jurídico suficiente, fonte material e o ato-norma que configura a norma individual e concreta que exurge do contexto existencial.

³⁸ A expressão regra-matriz de incidência tributária foi apresentada por Carvalho (1998) para designar a norma de comportamento que associa a um ato ou fato lícito de possível ocorrência (hipótese tributária) uma relação jurídica que obriga um determinado sujeito passivo a recolher quantia certa para os cofres públicos (conseqüente tributário).

³⁹ Jarach (1969) concebe o lançamento como um ato jurisdicional. Para ele a predominância do elemento lógico de juízo sobre o elemento psicológico da vontade é o que caracteriza a atividade jurisdicional face à administrativa. Como o lançamento é atividade de juízo e não de vontade, trata-se de um ato jurisdicional. São palavras do autor: “Por conseguinte, el acto de determinación en su aspecto objetivo no difiere del pronunciamiento del juez y tiene como contenido pronunciar el derecho, es decir, cumplir con una función jurisdicional” (JARACH, 1969, p. 406).

exigível o crédito tributário⁴⁰. Uma vez notificado o sujeito passivo, assume caráter definitivo, só podendo ser alterado, ocorrendo uma das hipóteses previstas em lei⁴¹. A notificação é requisito de validade do lançamento, com ele não se confundindo.

A competência para realizar o lançamento decorre da lei tributária, editada no âmbito das atribuições de cada ente da federação.

2.3 A ATIVIDADE JUDICANTE DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ao lado da sua atividade típica, que consiste na aplicação concreta da norma tributária, consubstanciada nas atividades de fiscalização, arrecadação e controle do tributo, a Administração Tributária exerce outro tipo de atuação denominada por Sousa (1952, p.448) atividade judicante.

Quando se fala em administração judicante vem à tona a controvérsia da distinção entre função administrativa e a função jurisdicional. A diferença, como se viu, não pode situar-se em um plano orgânico, pois o Executivo também julga, e o Judiciário também administra.

⁴⁰ Cavalcante (2002, p.35-36) defende a possibilidade de constituição do crédito tributário pelo contribuinte. Diz a autora: “Com toda a complexidade de atos exigidos legalmente ao cidadão-contribuinte, não se pode mais insistir em não qualificá-los como atos jurídicos. Muitas vezes, na aplicação da lei tributária, não há diferença da qualidade jurídica entre os atos praticados pelo cidadão-contribuinte ou pelo agente fazendário. [...] E quando estes atos jurídicos emanados do cidadão-contribuinte são pertinentes à determinada função administrativa, como é o caso do ato do cidadão-contribuinte que constitui o crédito tributário, a administração poderá acompanhá-los, confirmá-los, recusá-los, revisá-los, enfim, agir conforme previsão legal, de forma que o interesse público seja plenamente satisfeito.”

⁴¹ As hipóteses de revisão do lançamento, de acordo com o artigo 149 do Código Tributário Nacional, são as seguintes: “I – quando a lei assim o determine; II – quando a declaração seja prestada por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III – quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV – quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; V – quando se comprove omissão ou inexatidão por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte [lançamento por homologação]; VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII – quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX – quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial”.

Garcia-Trevijano Fos (1971, p.63-66), contesta alguns critérios materiais normalmente invocados para distinguir a atividade jurisdicional da atividade judicante da Administração, a saber:

- a) os juizes são independentes quando julgam, enquanto os servidores administrativos estão submetidos a instruções de seus superiores hierárquicos;
- b) o juiz é imparcial e a Administração atua parcialmente, já que é julgador e parte;
- c) a Administração quando julga visa ao interesse público, projeta-se para o futuro, enquanto o juiz o faz com vistas ao passado.

Sobre a questão da independência⁴² do juiz, merece destaque a opinião de Rocha (1995). O autor atribui o aniquilamento da independência do magistrado à férrea hierarquização e distribuição piramidal em classes, submetendo-o a controles e induzindo-o, pelo temor, a uma posição de 'conformismo' a respeito das orientações do vértice da pirâmide. Não é, portanto, tão efetiva e tão absoluta a independência do juiz e nem se pode enaltecer esta característica como a nota que diferencia a atividade jurisdicional da atividade de julgamento que se realiza no âmbito da Administração Pública.

Quanto à imparcialidade, há de se destacar mais uma vez que a Administração Tributária não busca um fim econômico ou puramente particular, mas tem por escopo o interesse público. Nesse sentido é tão imparcial como pode ser o juiz (GARCIA-TREVIJANO FOS, 1971, p.64). Se é certo que a atuação da autoridade fiscal é imparcial, como foi dito anteriormente, com mais razão afirma-se a imparcialidade do órgão julgador.

O terceiro critério invoca a submissão rigorosa do juiz à lei, com os olhos voltados para o passado, sem inquirir sobre a consequência ou justiça de sua decisão. Tal posição tampouco pode ser aceita. Os juizes da atualidade, na maior

⁴² "A independência é a capacidade de tomar decisões sem interferências, influências, pressões ou ordens, sejam internas, isto é, provenientes do interior do próprio aparelho judiciário, sejam externas, isto é, vindas de outros poderes políticos ou econômicos de qualquer natureza". (ROCHA, 1995, p. 48)

parte dos países, recorrem aos princípios, positivados ou não, para interpretarem as leis e conformá-las à realidade dos fatos sociais de seu tempo.

Hoje, fala-se em ativismo judiciário, que é a expressão da postura participativa do juiz, seja através das iniciativas probatórias, seja pelo diálogo com as partes. Ao magistrado têm sido conferidos maiores poderes instrutórios⁴³, o que permite o profundo envolvimento nos pontos controvertidos e questões que serão relevantes para o julgamento da causa.

Excelentes exemplos do importante papel criativo da magistratura são a Suprema Corte Americana e o Tribunal Constitucional da Alemanha. Não há mais espaço para o juiz autômato, aplicador mecânico de leis. Não prevalece, portanto, a idéia de que o juiz olha somente para o passado, sem contextualizar a norma no presente e sem ter em vista as conseqüências de sua decisão.

Por outro lado, no caso específico da Administração Tributária, o julgador não apenas dirige seu olhar para o futuro, mas transporta-se também para o passado. Investiga a ocorrência do fato descrito no ato de lançamento e analisa a subsunção deste fato à norma tributária específica que vigia a época de sua ocorrência.

Pode-se concluir, então, que a impropriedade ou a insuficiência dos critérios expostos indica a identidade das duas atividades no que tange ao aspecto material ou substancial. Na lição de Justen Filho (1997, p.73):

É necessário ter em mente a ausência de diferença substancial entre as atuações dos Poderes Executivo e Judiciário, relativamente à concretização do Direito [...]. Toda norma jurídica contempla uma certa amplitude, que deverá ser reduzida no caso concreto. A solução a ser adotada deverá ter em vista os valores fundamentais consagrados pelo ordenamento jurídico. Desenvolver-se-á uma atividade de integração e concretização, orientada a obter o resultado mais justo. [...] Não seria possível, por isso, distinguir qualitativamente as atividades dos Poderes Executivo e Judiciário, para sustentar que aquele '*aplica*' a lei mais superficialmente do que este. Não seria cabível atribuir ao Judiciário atuação mais profunda ou '*criativa*' do que desenvolve o Executivo.

⁴³ A abertura para a participação do juiz na atividade instrutória decorre tanto da previsão expressa da lei (Lei dos Juizados Especiais, Código de Defesa do Consumidor e o próprio Código Civil) como também da consciência do magistrado que vai incorporando a tendência publicista do processo.

O regime jurídico, a que se sujeitam os atos judicantes da administração e os atos jurisdicionais, é o traço que diferencia as duas atividades, de acordo com o critério formal, anteriormente defendido. O ato jurisdicional caracteriza-se por constituir “coisa julgada”. Já o ato administrativo pode ser coisa decidida ou resolvida, mas não pode ser coisa julgada. Segundo Gordillo (1977, p.149), “a diferença é clara: a coisa julgada se caracteriza por sua imutabilidade absoluta; o caráter firme do ato administrativo, por outro lado, é sempre relativo porque a própria Administração pode revogá-lo, em certos casos excepcionais”.

Alguns preferem dizer que a característica fundamental da atividade jurisdicional é a incontestabilidade das decisões e atos que lhe dão corpo. Tanto a atividade jurisdicional quanto a atividade administrativa judicante aplicam a lei ao caso concreto, mas a decisão judicial se torna incontestável por qualquer outro Poder, o que não ocorre com a decisão administrativa, que pode sofrer contraste do Poder Judiciário. Com efeito, o ato administrativo está sujeito à revisão judicial, já que a Carta de 1988⁴⁴ assegurou o monopólio do judiciário, possibilitando a ampla recorribilidade.

Pode-se, portanto, apontar como distinção entre os atos jurisdicionais e os atos administrativos judicantes o caráter da incontestabilidade dos primeiros. Como foi anteriormente ressaltado, o critério formal é o mais apto para estabelecer a distinção entre as funções estatais. Assim, os regimes jurídicos a que estão submetidos os atos judiciais e os atos administrativos são diferentes, como também diferentes são os efeitos jurídicos do ato praticado pela Administração Pública e do ato praticado pelo Poder Judiciário, no exercício da função de decidir as questões que lhes são apresentadas.

Ao contrário da administração ativa, a judicante tem por objeto solucionar, conforme o direito, as controvérsias surgidas com os administrados.

A Administração Tributária, quando decide controvérsias, o faz, na maioria das vezes, com base em uma atuação anterior dela mesma. No entanto, distinguem-se as duas atividades. A administração ativa age em função do interesse público, pautada no dever-poder de fiscalização, enquanto a judicante visa aos interesses da

⁴⁴ “Art. 5º (...) XXXV – a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;”

ordem jurídica, estando, conseqüentemente, voltada para o restabelecimento da plenitude desta, mediante a solução da controvérsia suscitada. Tal solução, entretanto, não é definitiva, dada a possibilidade de revisão da decisão pela própria Administração e pelo Judiciário.

3 O PROCESSO ADMINISTRATIVO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

3.1 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

As relações entre a Administração Pública e o particular sempre estiveram marcadas por uma polarização⁴⁵. Esta realidade, contudo, vem se modificando nos Estados ocidentais, com o estreitamento dos laços que unem a Administração Pública ao cidadão, que de súdito passa a ser partícipe da gestão pública.

O foco da atenção deslocou-se dos atributos do ato administrativo (auto-executoriedade, imperatividade, presunção de legitimidade) para o modo como ele deve ser editado. O controle da Administração e a garantia dos direitos dos indivíduos são os alvos dessa nova direção que decorreu da própria evolução histórica do Estado e do movimento do constitucionalismo que dominou o mundo ocidental moderno.

A concepção do Estado de Direito, que surgiu na segunda metade do século XIX como uma reação contra o Estado absolutista, visava a limitar o poder pelo direito, como garantia dos indivíduos contra o arbítrio. Em uma outra etapa, surge o Estado Social de Direito, voltado para a ampliação das possibilidades efetivas do atendimento das necessidades dos cidadãos. Nesse contexto, o Estado aparece mais como provedor das necessidades públicas. O Estado Democrático de Direito surge como a modalidade mais avançada do chamado Estado de Direito, incorporando conteúdos da etapa anterior (Estado Social de Direito) e fazendo recair

⁴⁵ “Antes era o Direito do Estado contra o indivíduo; agora é o do indivíduo contra o Estado” (SUNDFELD, 1987, p. 65).

a tônica sobre o aspecto da participação dos cidadãos na realização dos seus fins. O ponto essencial do Estado Democrático de Direito é, pois, a cidadania ativa.

Destaca-se nesse panorama o tema da democracia administrativista, isto é, a idéia de participação do administrado na gestão pública e nas decisões que afetam sua órbita jurídica ou social. O indivíduo passa a dispor de meios para se defender do ato que contra ele se edita, investigando, segundo os trâmites e formas previstas em lei, o atendimento dos requisitos formais e materiais do ato.

Existem, nas relações entre o Estado e o cidadão, vários pontos conflituosos e situações em que colidem princípios constitucionalmente estabelecidos. Isso porque os agentes estatais desempenham uma função: agem com poderes especiais para cumprir um dever com vistas a uma finalidade pública legalmente estabelecida. O ato destes agentes, por seu turno, invade a esfera jurídica dos indivíduos, o que demanda a regulação do processo formativo da vontade estatal, no sentido de garantir o controle e o respeito aos direitos e garantias constitucionais do cidadão. No dizer de Sundfeld (1987, p.67),

... o processo é a contrapartida que se assegura à liberdade pelo fato de o ato da autoridade ser unilateral, dentro da proposta de resguardar o equilíbrio entre a liberdade e a autoridade e, portanto, imperativo, se permite o exercício da liberdade: condicionando a produção do ato a um processo regulado do qual o indivíduo possa participar. Sob esse ângulo, o processo cumpriria um papel eminentemente ligado à tutela dos direitos individuais.

Os procedimentos são definidos em lei e exigidos nos casos concretos para assegurar a participação e conter a tendência ao abuso de poder. Disso decorre, como ressalta Dinamarco (2002), a dialética que existe nos procedimentos que canalizam o poder.

Ao lado da disciplina do exercício do poder e da tutela dos direitos individuais, o processo cumpre uma função mais ampla relacionada com o

controle⁴⁶ dos atos administrativos. Cabe ao Estado a atividade de controle, mas o administrado dele participa ao provocar o procedimento, seja na defesa de interesses individuais, seja para proteção de interesses coletivos.

É através do controle que os cidadãos e a Administração podem aferir a legitimidade ou a conveniência das condutas administrativas, configurando-se uma garantia para ambos (GASPARINI, 2000, p.723).

Compete à Administração exercer, de maneira plena, o autocontrole⁴⁷ e ainda provocar o controle externo; ao Legislativo cabe o controle substitutivo, de natureza política, sem poderes para anular o ato ilegal; ao Judiciário cumpre o controle corretivo, anulando os atos que afrontem à juridicidade⁴⁸.

O conceito de controle adquiriu uma amplitude maior, aliando-se ao aspecto formal um critério principiológico. Os atos administrativos devem ser cotejados com a totalidade do sistema constitucional, em sua dimensão de princípios e regras, não se restringindo, apenas, à observância da legalidade estrita.

3.2 A PROCESSUALIDADE AMPLA

As primeiras construções doutrinárias sobre a questão da processualidade estão ligadas ao estudo do processo judicial, especialmente do processo civil. A antecedência histórica dos estudos e pesquisas sobre o processo é um dos fatores que justificam o confinamento da processualidade no âmbito da função jurisdicional.

⁴⁶ Define Di Pietro (2002, p. 599) o controle, em tema de Administração pública, como sendo “o poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos dos Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico”.

⁴⁷ O autocontrole está firmado no poder-dever de autotutela, através do qual entes, órgãos e agentes se fiscalizam para o fim de tornar os serviços públicos eficientes e adequados aos elevados fins do Estado, abrangendo a fiscalização e a correção dos atos ilegais e dos atos reputados inconvenientes ou inoportunos. (FREITAS, 1999, p. 21-23).

⁴⁸ Moraes, G. (1999, p. 23) postula a substituição da idéia nuclear de legalidade administrativa pelo princípio da juridicidade da administração pública. Segundo a autora, “a noção de juridicidade, além de abranger a conformidade dos atos com as regras jurídicas, exige que sua produção (a dos atos jurídicos) observe – não contrarie – os princípios gerais de Direito previstos, explícita ou implicitamente, na Constituição” (1999, p.177).

Outro fator determinante da idéia do monopólio do processo pelo Judiciário foi a concepção privatista do processo que dominou até meados do século XIX. Nessa fase havia confusão entre os planos substancial e processual do ordenamento estatal. O processo era visto como simples meio de exercício de direitos. Com propriedade afirma Dinamarco (2002) que foi um longo período de sincretismo jurídico. Para superar essa concepção, a preocupação inicial dos processualistas, ao desenhar uma teoria do processo, foi garantir a autonomia desse ramo do conhecimento jurídico. Não foi cogitada a idéia de uma processualidade fora do Judiciário.

No campo do Direito Administrativo, inicialmente, a expressão “processo administrativo” foi utilizada sem cautela, relacionada à identificação entre *processo* e *autos*, sem que isto significasse uma posição doutrinária, no sentido do reconhecimento do fenômeno processual na esfera da Administração Pública (JUSTEN FILHO, 1998, p.110).

Quando os administrativistas tiveram acesso às pesquisas processualistas, tomaram consciência da complexidade do fenômeno processual e, conseqüentemente, da diferenciação dos institutos do direito de ação, processo, e procedimento.

A doutrina administrativista, por não reconhecer que a atividade administrativa do Estado envolvia figura processual semelhante àquela pertinente à atividade jurisdicional, admitiu a exclusividade do processo ao Judiciário.

Medauar (1993) relaciona como causas que dificultaram a percepção do esquema processual:

- a) a precedência histórica e a força da construção processual ligada à jurisdição;
- b) a idéia, veiculada durante muito tempo, da atividade administrativa como atividade totalmente livre, do que resultava a incompatibilidade com os esquemas procedimentais de limitação do poder;

- c) o predomínio da preocupação com o termo final da decisão, o ato administrativo, sem que a atenção se voltasse aos momentos que precedem o resultado final;
- d) o zelo doutrinário e jurisprudencial com a garantia *a posteriori* dos direitos dos administrados, representada pelo controle jurisdicional;
- e) as concepções subjetivistas do que fornece exemplo a conceituação do ato administrativo, como manifestação da vontade da autoridade.

Os estudos a respeito do tema intensificaram-se nos anos 50 e 60 do século passado e nos anos 70 e 80 consolidou-se a idéia de uma processualidade inerente às três esferas do poder estatal. Nesse sentido foi importante a contribuição de Fazzalari (1975, p.9), que admite a existência de processos estatais e não-estatais, conforme sirvam ao exercício do poder pelo Estado ou fora dele. Como exemplo de processos não estatais o autor cita aqueles que ocorrem no âmbito dos partidos políticos, dos sindicatos, das associações esportivas, das ordens profissionais, dos juízos comerciais internacionais e até mesmo nos microcosmos privados.

Observa-se, portanto, que houve uma ampliação da idéia de processualidade. O processo deixou de ser monopólio do judiciário, ultrapassou os limites forenses e hoje fala-se em uma processualidade no âmbito do executivo, do legislativo e até das atividades privadas. Como ressaltam Cintra, Grinover e Dinamarco (1994, p.276)

Processo é um conceito que transcende o direito processual. Sendo instrumento para o legítimo exercício do poder, ele está presente em todas as atividades estatais (processo administrativo, legislativo) e mesmo não estatais (processos disciplinares dos partidos políticos ou associações...).

3.3 O NÚCLEO PROCESSUAL COMUM

O núcleo comum que indica a ocorrência da processualidade, seja na esfera estatal ou na esfera privada é o exercício do poder. Embora se fale em teoria geral do processo e se continue sempre a dizer direito processual, "tem-se no fundo e essencialmente a disciplina do poder e do seu exercício e esse é o fator de unidade que reúne numa teoria os institutos, fenômenos, princípios e normas de diversos ramos aparentemente distintos e independentes entre si." (DINAMARCO, 2002, p. 95).

A legitimidade do poder é garantida através da disciplina do seu exercício, através de procedimentos previamente estabelecidos. Onde há sujeição à decisão derivada do exercício do poder, deve haver obediência a um procedimento, com a participação daqueles que terão a sua esfera jurídica afetada. Aqui, põe-se em relevo o aspecto político do poder.

As entidades não estatais, denominadas intermediárias (partidos políticos, sindicatos, associações civis e comerciais) exercem poder sobre os seus filiados. No entanto, esse poder não tem os atributos do poder estatal, como a inevitabilidade e a soberania. Fala-se em inevitabilidade, porque o poder estatal é exercido independentemente do acordo de vontades. Ao contrário, no campo das entidades não estatais, ao exercício do poder antecede o prévio acordo de vontades.

Com relação ao Estado, é insito à sua própria existência a idéia de poder. Para atingir os fins constitucionalmente estabelecidos, o Estado não prescinde do exercício do poder, pois age de forma imperativa, determinando comportamentos e estabelecendo situações⁴⁹. Na concretização do poder estatal tem relevância a capacidade de decisão. Em todos os setores de suas atividades o Estado decide⁵⁰.

⁴⁹ "A progressiva aproximação entre Administração e administrado, reflexo do menor distanciamento entre Estado e sociedade, levou à necessidade de tornar conhecidos os modos de atuação administrativa e de propiciar ocasiões para que o cidadão se faça ouvir. Por outro lado, o aumento da ingerência estatal teve como contrapartida o cuidado na fixação de parâmetros para a atividade administrativa, em especial a discricionária" (MEDAUAR, 1993, P.16).

⁵⁰ "Afirmo preliminarmente que o único modo de se chegar a um acordo quando se fala em democracia, entendida como contraproposta a todas as formas de governo autocrático, é o de considerá-la caracterizada por um conjunto de regras (primárias ou fundamentais) que estabelece quem está autorizado a tomar decisões coletivas e com quais procedimentos" (BOBBIO, 1986, p. 18).

Trata-se de um atributo tão importante que os cientistas da política o assimilam ao próprio conceito de poder.

Por outro lado, a concretização do poder estatal não se dá de forma instantânea, mas há uma seqüência de atos inter-relacionados e interdependentes que são praticados pelos agentes públicos visando o ato final. O foco do direito administrativo, que antes dirigia-se ao ato final, agora centra-se no *iter* percorrido para a sua produção, de forma que a sua validade vincula-se à observância do procedimento previsto em lei. Daí a importância do procedimento para a proteção dos direitos dos particulares frente à Administração e para a própria legitimação do poder estatal.

A legitimação do poder pelo procedimento ganhou importante teorização no campo da sociologia jurídica com Luhmann⁵¹ (1980). Segundo ele, existem duas premissas a serem consideradas conjuntamente: a observância às regras procedimentais estabelecidas pelo direito positivo e a aceitação da sociedade, ou seja, a disposição para obedecer.

A lei traça o modelo do procedimento, o encadeamento e a seqüência dos atos, disciplinando com isso o exercício do poder e oferecendo a todos a garantia de que cada procedimento a ser realizado em concreto terá conformidade com o modelo preestabelecido. Mas não se trata apenas da análise da legalidade. A compatibilidade constitucional do sistema é forte indicador da sua legitimidade, mas não é em si mesma fator de legitimação. Legitimidade⁵² não se traduz em legalidade.

A aceitação ou a disposição para obedecer não significa que necessariamente exista ou se requeira integral consenso dos membros da sociedade em torno do poder. Também não se pensa no consentimento ou na aceitação do destinatário individualizado de cada ato imperativo isoladamente considerado. Quando se fala em aceitação, como elemento legitimador do poder,

⁵¹ Luhmann (1980, p. 30) define a legitimidade como “uma disposição generalizada para aceitar decisões de conteúdo ainda não definido, dentro de certos limites de tolerância”.

⁵² “Num primeiro enfoque aproximado, podemos definir legitimidade como sendo um atributo do Estado, que consiste na presença, em uma parcela significativa da população, de um grau de consenso capaz de assegurar a obediência sem a necessidade de recorrer ao uso da força, a não ser em casos esporádicos. É por essa razão que todo poder busca alcançar o consenso, de maneira que seja reconhecido como legítimo, transformando a obediência em adesão” (BOBBIO; MATTEUCCI, PASQUINO, 2000, P.675).

refere-se à generalizada aceitação, pela sociedade, do sistema que inclui e positiva o poder (DINAMARCO, 2002, p. 168).

Na idéia da legitimação pelo procedimento e pela igualdade das probabilidades de obter decisões satisfatórias refletem-se três princípios processuais expressamente estabelecidos na constituição: o da isonomia, o do contraditório e o do devido processo legal. A observância desses princípios conquista a aceitação social e garante a legitimidade do sistema processual.

É essencial a participação dos interessados no resultado do processo. Seria arbitrário o poder exercido sem essa participação, patente restaria a sua ilegitimidade. A premissa da participação popular é determinante, portanto, para se aferir a legitimidade do poder.

A processualidade ampla vincula-se, portanto, à disciplina do poder. É o poder o gene comum que identifica a processualidade como uma característica presente em todos os ramos.

Todas as funções estatais apresentam um núcleo comum de processualidade, que é a disciplina do poder, mas isso não implica o reconhecimento de uma identidade absoluta⁵³ entre elas. Cada função estatal desenvolve a sua processualidade de forma particular que revela o seu próprio modo de ser. Como ressalta Dinamarco:

À teoria geral do processo não passam despercebidas as diferenças existentes entre os diversos ramos, que são independentes a partir do ponto de inserção no tronco comum. Mas a seiva que vem do tronco é uma só, é o *poder*, a alimentar todos os ramos. Embora cada um deles tome a sua direção, nunca deixará de ser um ramo da árvore do processo. Nem pode afastar-se tanto que dê a impressão de isolar-se do sistema. Assim, há uma unidade nos grandes princípios, no entendimento das garantias constitucionais do processo, na estrutura e interação funcional dos institutos fundamentais, sem que com isso exijam soluções iguais em todos os setores (2002, p.87).

⁵³ “Portanto, a idéia de um núcleo comum de processualidade não é incompatível com a existência de particularidades em cada tipo de processo, decorrentes sobretudo da modalidade de função a que se vincula” (MEDAUAR, 1993, p.46).



3.4 PROCESSO OU PROCEDIMENTO – A QUESTÃO TERMINOLÓGICA

3.4.1 A Necessidade da Distinção

A amplitude da idéia da processualidade extensiva a todas as funções estatais e a afirmação de uma processualidade nas atividades da administração pública suscita a discussão em torno da sua qualificação como processo ou como procedimento.

Não se trata de estéril disputa acadêmica, nem de mero preciosismo. A compreensão terminológica dos termos processo e procedimento está ligada à necessidade de conhecer suas definições para dar-lhes a aplicação devida e identificar suas influências (RIBAS, 2000, p.44), principalmente no campo da administração tributária que é o foco deste trabalho. No campo da ciência jurídica, e também de outras ciências, deve-se primar pelo adequado uso das expressões, porque a partir delas se extraem as premissas que subsidiarão a compreensão do instituto.

Com relação ao presente trabalho, é fundamental estabelecer a terminologia pertinente ao seu objeto de estudo: trata-se de processo ou de procedimento? Como se verá adiante, esta conclusão é determinante para que se delimitem os princípios aplicáveis e também para a definição da competência para legislar sobre o assunto, já que a Constituição Federal outorgou à União o poder de legislar sobre processo e concorrentemente, à União, aos Estados e ao Distrito Federal, o poder de legislar sobre procedimentos.

Figueiredo (2000, p.403) ressalta a importância da diferenciação, dizendo que são parcialmente diferentes os princípios aplicáveis ao processo e ao procedimento. Para a autora, a adoção da terminologia processo implica o reconhecimento da incidência dos princípios próprios do processo penal e do processo civil.

Com o propósito de demonstrar os diversos pontos de vista sobre o assunto, serão apresentadas as idéias dos principais representantes das duas

correntes: a que refuta a idéia da existência de processo na Administração Pública, limitando-o à esfera do Judiciário (corrente procedimentalista) e a que defende a ocorrência de processo relativamente às questões discutidas e decididas no âmbito administrativo (corrente processualista).

Destaca-se antecipadamente, como denuncia a escolha do título do presente trabalho, a adesão à tese da corrente processualista que acolhe a existência de processo na Administração Pública.

3.4.2 A Defesa do Termo "Procedimento" - a Corrente Procedimentalista

3.4.2.1 O Pensamento de Eduardo Couture

Couture (1993) concebe o processo como uma sucessão de atos dirigida para a produção de uma decisão com força de coisa julgada, cujo objetivo é a solução de um conflito de interesses submetido aos órgãos da jurisdição, incorporando garantias constitucionais específicas, não aplicáveis às atividades legislativa e administrativa.

Para o autor, o processo tem como característica a dialética; a verdade é buscada a partir da exposição da tese, da antítese e da síntese; da ação, da contestação e da sentença. Somente no âmbito do judiciário se configuraria o processo, sendo impróprio o uso dessa terminologia no campo da função administrativa.

3.4.2.2 O Pensamento de Juan Carlos Cassagne

Cassagne (1996) identifica o procedimento com o exercício da função administrativa. Assim, o procedimento é desenvolvido por todos os poderes estatais que executem funções materialmente administrativas.

O autor argentino reserva o termo processo ao desempenho da função jurisdicional privativa do poder judiciário⁵⁴.

3.4.2.3 O Pensamento de Roberto Dromi

Para Dromi (1996), cada função estatal tem um modo de exteriorização conhecido como procedimento próprio e específico através do qual se produz um ato administrativo, legislativo ou jurisdicional. O procedimento administrativo constitui um conjunto de regras para a preparação, formação, controle e impugnação do ato administrativo. É uma ferramenta para consagração do Estado de Direito, não possuindo, contudo, natureza jurisdicional.

A expressão “processo administrativo” designa um meio para a satisfação jurídica das pretensões da Administração e dos administrados afetados em seus direitos pela atuação do poder público. Trata-se de uma denominação exclusivamente relacionada às questões judiciais.

3.4.2.4 O Pensamento de Agustín Gordillo

A opção pela terminologia procedimento administrativo é justificada por Gordillo (1991) pela necessidade de diferenciá-lo do processo judicial. Assim, a parte do Direito Administrativo que estuda as regras e princípios que regem a intervenção dos interessados na preparação e impugnação da vontade administrativa é denominado procedimento administrativo.

⁵⁴ Na Argentina, como no Brasil, é adotado o sistema de jurisdição uma, segundo o qual o Judiciário detém o monopólio da jurisdição.

3.4.2.5 O Pensamento de Carlos Ari Sundfeld

Sundfeld, ao reconhecer a amplitude do fenômeno processual a todas as funções estatais, concebe o processo como “o modo normal de agir do Estado, sendo conseqüência direta da idéia de função” (1987, p.67).

Adverte o autor que existem diferentes espécies de processos para cada função estatal, cada um com uma ordenação, uma estrutura, um objetivo imediato diversos.

Após estabelecer as diferenças entre as funções administrativa e jurisdicional⁵⁵, Sundfeld aborda a questão terminológica entre processo e procedimento, defendendo “a escolha das palavras que não levem a impressões equivocadas e que não provoquem, falsos debates” (1987, p.72). Respalado nesta justificativa, manifesta a preferência pelo termo procedimento administrativo. Conceitua-o como “a sucessão de atos que se encadeiam e que condicionam uma decisão final” (1987, p. 72), alertando que este conceito é semelhante ao que propôs para processo judicial e que a escolha foi orientada pela necessidade de diferenciar os dois institutos.

O abandono pelo autor da expressão processo, no que tange à atividade administrativa, ocorreu em virtude da ligação desta terminologia à atividade jurisdicional⁵⁶, a fim de evitar “transposições indevidas⁵⁷” (1987, p. 73).

⁵⁵ São apontados pelo autor três fatores essenciais para diferenciar as duas funções: a eficácia da imutabilidade que reveste as decisões judiciais definitivas, que se opõe à revisibilidade dos atos administrativos; a independência dos membros do judiciário, contra a hierarquia característica da Administração; e a inércia típica da atividade jurisdicional em contraposição à atuação de ofício da Administração. (SUNDFELD, 1987, p.71)

⁵⁶ Ataliba (1988) manifestando-se sobre o tema, adotou a proposta de Sundfeld, sob o argumento de que, por razões práticas e teóricas, é melhor reservar a terminologia “processo” àquele que se desenvolve no Judiciário. No mesmo sentido, posiciona-se Campos (2000), pelo reiterado uso do termo “processo” na esfera judicial, com características próprias e diversas daquelas da função administrativa.

⁵⁷ Sundfeld alerta para os perigos do uso comum das locuções “processo administrativo” e “procedimento administrativo”. São eles: a) a expressão processo administrativo poderia induzir a conclusão de que as decisões administrativas gozam dos mesmos efeitos da decisão judicial; b) na medida em que o termo processo remete à função jurisdicional, poderia ocorrer uma restrição do uso da expressão apenas para os casos em que houvesse partes e controvérsia; b) haveria confusão sobre a matéria quando se tratasse de atos administrativos praticados pelo Judiciário (SUNDFELD, 1987, p. 73).

3.4.2.6 O Pensamento de Marçal Justen Filho

Justen Filho (1998) defende a impossibilidade de identificar “processo” e “atividade não judicial”. Para o autor, a peculiaridade do processo não está em se tratar de relação jurídica, posto que todo o relacionamento entre o Estado e o particular se traduz em uma relação jurídica. O que identifica o processo é o vínculo existente entre os três sujeitos: autor, juiz e réu. Todo regime jurídico processual, pressupõe a dissociação de interesses entre as partes e o julgador que não tem nenhum interesse próprio no objeto da relação jurídica.

Afirma ser incorreta ou inútil a defesa da natureza processual da atividade administrativa, porquanto há identidade de sujeitos ocupando a condição de parte e julgador. “Não há julgador imparcial – na acepção de não ser parte na controvérsia” (JUSTEN FILHO, 1998, p.173). Daí a conclusão de que o Estado-Administração não desempenha atividade processual, sob qualquer ângulo que se a enfoque.

O autor critica a tentativa de importar princípios e regras processuais para o campo da atividade administrativa. Entende ser possível a aplicação analógica de regras de cunho meramente procedimental, mas é contrário ao emprego no âmbito administrativo de normas pertinentes à natureza do processo (judicial).

3.4.3 A Defesa do Termo “Processo” – a Corrente Processualista

3.4.3.1 O Pensamento de Elio Fazzalari

Fazzalari (1975) é responsável pela moderna teoria processualista que amplia o conceito do processo para além dos limites do judiciário, estendendo-o às demais atividades estatais e até à esfera privada.

Para o autor, procedimento é a sucessão de atos encadeados seqüencialmente, segundo a ordem legalmente estabelecida, com vistas à produção de um ato final (FAZZALARI, 1975, p.29).

Quando existe a participação do destinatário do ato cuja esfera jurídica será afetada, sob a ótica do contraditório, o procedimento manifesta-se como processo. Nessa linha de raciocínio, o procedimento é o gênero, do qual o processo é a espécie. Pode-se também dizer que o processo é o procedimento animado pelo contraditório. O desenvolvimento sob o esquema dialético é, portanto, a nota que caracteriza processo.

A atividades dos interessados, praticadas nesse esquema, devem ser levadas em consideração pelo autor do ato, que não pode impedi-las, nem ignorá-las. O processo expressa o aspecto dinâmico de um fenômeno que vai se concretizando em muitos pontos no tempo, refletindo a passagem do poder em atos ou decisões. Portanto, existe processo tanto no exercício da função jurisdicional quanto na função legislativa e na função administrativa.

3.4.3.2 O Pensamento de Manoel Franco Sobrinho

Franco Sobrinho entende que “o processo possui um conceito próprio que não escapa ao conhecimento do Direito Administrativo” (1971, p.102). Concordando com Villar y Romero, concebe o processo administrativo como uma espécie do processo em geral, cujo objetivo é obter uma decisão concreta da Administração que individualize uma norma jurídica ou declare, reconheça ou proteja um direito, por iniciativa da pessoa interessada ou da própria Administração.

Distingue o processo administrativo do processo judicial pelo órgão jurisdicional ou não-jurisdicional que os decide. A distinção, completa o autor, não é puramente formal, mas fixa-se “na finalidade e nos meios, nos propósitos e jurisdição peculiar, na esfera de direitos que não se confundem pelas legislações que os distinguem” (1971, p.108).

A diferença entre processo e procedimento, para o autor é que, no primeiro, os atos são unilaterais, enquanto, no segundo, há um confronto, um litígio, colocando em choque distintos interesses e entendimentos que envolvem a administração.

3.4.3.3 O Pensamento de Cândido Dinamarco

Dinamarco (2002) propugna pela construção de uma teoria geral do processo⁵⁸ aplicável a todos os ramos nos quais o processo é o canal para o exercício do poder, entre eles a Administração Pública.

Sobre a diferença entre processo e procedimento, segue a doutrina de Fazzalari, afirmando que: “O que caracteriza o processo é a celebração contraditória do procedimento, assegurada a participação dos interessados mediante exercícios das faculdades e poderes integrantes da relação jurídica processual” (DINAMARCO, 2002, p.79).

Diante dos pontos comuns⁵⁹ que identificam o processo jurisdicional com o processo administrativo, o autor defende que se inclua o direito processual administrativo na teoria geral do processo (modalidade “processo estatal não-jurisdicional⁶⁰”).

3.4.3.4 O Pensamento de Odete Medauar

Importante construção doutrinária acerca da processualidade ampla foi formulada por Medauar (1993). A autora demonstra que a idéia da processualidade é extensiva a todos os poderes estatais e identifica o seu núcleo comum. A partir daí afirma a existência de uma processualidade na Administração Pública.

⁵⁸“Teoria Geral do Processo é, nessa perspectiva, um sistema de conceitos e princípios elevados ao grau máximo de generalização útil e condensados indutivamente a partir do confronto dos diversos ramos do direito processual”(DINAMARCO, 2002, p.69).

⁵⁹“O poder exercido pela Administração através dele [o processo] é o mesmo poder que os juizes exercem *sub specie jurisdictionis*, tendo-se o verdadeiro processo estadual lá e cá: [...]. E o sistema processual administrativo, no Estado-de-direito, regido por garantias e grandes princípios constitucionalmente instalados, inclui a limitação do exercício do poder, definidos os seus limites numa ordem de legalidade que assegura a prevalência da cláusula *due process of law* [...]”.(DINAMARCO, 2002, p 84-85)

⁶⁰ Também inclui nesta espécie o processo legislativo, ressaltando, porém, que ele guarda menos semelhanças que o administrativo com os clássicos modelos de processo desenvolvidos em sede jurisdicional. Justifica a inclusão afirmando que “no processo legislativo em regime democrático e constitucional, há procedimentos a serem observados, com a marca da legalidade e participação dos interessados, entendendo-se que ao legiferar a maioria exerce o poder estatal; a abertura à participação do povo no processo legislativo através dos representantes é a norma que legitima essa espécie de processo estatal não-jurisdicional” (DINAMARCO, 2002, p.85).

Segundo a autora, "o procedimento consiste na sucessão necessária de atos encadeados entre si que antecede e prepara um ato final. O procedimento se expressa como processo se for prevista também a cooperação de sujeitos, sob o prisma contraditório" (MEDAUAR, 1993, p. 40).

A partir deste conceito, afirma-se a propriedade do termo "processo administrativo", pois o procedimento com participação dos interessados em contraditório ocorre também no âmbito da Administração Pública.

Todos os elementos do núcleo comum de processualidade podem ser identificados no processo administrativo. A autora destaca:

a) os elementos *in fieri*⁶¹ e pertinência ao exercício do poder estão presentes, pois o processo administrativo representa a transformação de poderes administrativos em ato; b) o processo administrativo implica sucessão encadeada e necessária de atos; c) é figura jurídica diversa do ato; quer dizer, o estudo do processo administrativo não se confunde com o estudo do ato administrativo; d) o processo administrativo mantém correlação com o ato final em que desemboca; e) há um resultado unitário a que se direcionam as atuações interligadas dos sujeitos em simetria de poderes, faculdades, deveres e ônus, portanto em esquema de contraditório (1993, p.42).

3.4.4 Considerações Sobre as Diversas Posições

As posições dos que defendem o uso do termo procedimento administrativo baseiam-se ou na necessidade de diferenciá-lo do processo judicial ou no simples tradicionalismo ou convencionalismo de já se encontrar "consagrado" o uso dessa expressão. Não há uma razão substancial para a rejeição do termo "processo" no âmbito administrativo.

Não partiu somente dos processualistas esta postura preconceituosa em relação ao reconhecimento do fenômeno processual na Administração Pública. Também no meio dos administrativistas há quem prefira o termo "procedimento",

⁶¹ O processo exprime "um vir a ser" (*fieri*) e não um fato (*factum*), é um momento dinâmico.

mas estes, do mesmo modo, justificam sua opção pela tradição⁶², pela necessidade de separá-lo do processo judicial⁶³ ou pelo perigo de se fazerem "transposições indevidas⁶⁴".

Vários institutos de outros ramos do direito foram adaptados ao direito administrativo, sem que disso decorressem transposições indevidas de princípios e regimes jurídicos. Podem ser citados como exemplo os conceitos de ato administrativo, contrato e responsabilidade civil.

O ato jurídico civil tem como elemento principal a autonomia da vontade e possui regime jurídico oposto ao do ato administrativo. No entanto, bastou a indicação do termo adjetivo "administrativo", para que fosse compreendida a individualidade dos institutos.

Em todos estes exemplos, a adoção de terminologia própria do regime de direito privado não implicou a transposição dos princípios ou a confusão entre os regimes jurídicos. Da mesma forma, a adoção da terminologia processo administrativo não conduz a transposições dos princípios e regras específicos do processo judicial.

Seria justificável a restrição do uso do termo processo se as duas realidades, a judicial e a administrativa, não guardassem semelhanças quanto ao aspecto material da atividade desenvolvida ou então se houvesse ambigüidade quanto ao seu significado. Não é o caso. Como se viu, do ponto de vista substancial não existe diferença entre a atividade jurisdicional e a atividade judicante da Administração. O meio através do qual essas atividades são desenvolvidas também é, sob o aspecto substancial, semelhante.

Justen Filho (1998) menciona o vínculo trilateral do processo judicial em oposição à identidade de sujeitos, ocupando a condição de parte e julgador na atividade administrativa. Com base nisso reputa impossível o uso da locução

⁶² "Sem embargo, embora também reputemos largamente preferível a expressão processo administrativo, tanto por ser a correta [...], seguimos adotando a expressão 'procedimento'. Fazêmo-lo apenas por já estar enraizada entre nós. Curvamo-nos à tradição, em despeito de a voz 'procedimento administrativo' minimizar-lhe a importância e ensombrecer sua adscrição aos cabíveis rigores que a expressão 'processo' insistentemente evoca" (BANDEIRA DE MELLO, 1998, p.318).

⁶³ Nesse sentido, como foi exposto na página 51, manifesta-se Gordillo.

⁶⁴ Como foi anteriormente exposto (p. 52), esse é o pensamento de Sundfeld.

processo administrativo. O argumento da trilateralidade não é suficiente para afastar a utilização do termo processo administrativo. Com propriedade Moreira (2000, p.48) ressalta que a natureza triangular do processo jurisdicional não é inequívoca e permanente. Há casos em que não existe um terceiro, mas apenas um sujeito frente ao Judiciário, como ocorre no inventário amigável, na retificação de registros públicos, no *habeas corpus* concedido *ex officio* pelo Judiciário.

No tocante à parcialidade da Administração no exercício da função judicante, já foi dito que não existe um interesse particular ou financeiro no exercício da atividade tributária, seja no procedimento de fiscalização ou no julgamento de conflitos fiscais. O escopo da Administração é o cumprimento da lei. Então, o fato de julgar conflitos oriundos de sua própria atividade, não conduz à vinculação da Administração a interesses outros que não o interesse público e a atuação da lei. "O agente administrativo é 'parte' em sentido físico-material, não em relação ao conteúdo de suas decisões" (MOREIRA, 2000, p. 50).

Os magistrados de segundo grau, ao julgarem decisões dos magistrados de primeiro grau, em sede de recurso, estão apreciando atos emanados do próprio judiciário, e nem por isso se argúi a sua parcialidade. Também citem-se os casos em que compete à magistratura o julgamento de questões que envolvem os próprios juizes, seja no que diz respeito aos interesses funcionais dos magistrados, seja no tocante aos litígios endoprocessuais que envolvem particulares e juizes. Aqui também não se cogita da parcialidade da atividade jurisdicional.

A tendência da moderna doutrina administrativista é considerar o procedimento como o gênero, do qual o processo é uma espécie. Esta concepção vai de encontro ao preconceito da inferioridade do procedimento, explicitado pela expressão "mero procedimento". A nova visão reverte o antigo raciocínio e eleva o procedimento a um patamar mais alto, acima do processo. Nesse sentido, o procedimento representa um conjunto seqüenciado de atos, entre os quais há uma relação de interdependência, com uma finalidade específica.

Considerando-se o procedimento como gênero, podemos destacar duas espécies: o procedimento em sentido estrito e o processo. No procedimento em

sentido estrito ocorre uma sucessão de atos realizados pelo mesmo sujeito⁶⁵ a quem compete editar o ato final. Já o processo exige a colaboração dos destinatários do ato que participam da sua produção.

A colaboração dos sujeitos destinatários do ato, por si só, não é suficiente para identificar um procedimento como processo, o que o caracteriza é a sua estrutura dialética, ou seja, o contraditório. A pessoa cuja esfera jurídica vai ser afetada pelo ato participa da sua formação, segundo regras previamente estabelecidas. Para Medauar (1993, p.39) "isto implica simetria de posições subjetivas, em interrelação, possibilidade de interlocução não episódica, daí decorrendo o exercício de um conjunto de controles, de reações e de escolhas e a sujeição a controles e reações de outrem".

Sob este prisma, o procedimento consiste em um conjunto ordenado de atos ligados entre si em uma relação de causa e efeito, dotados de individualidade e convergentes para um ato final. Como uma espécie de procedimento, o processo ocorre quando é prevista a cooperação dos sujeitos, segundo uma estrutura dialética, através do contraditório.

Existe procedimento tanto na atividade judicial como na atividade administrativa. Da mesma forma, o processo está presente em ambas funções. O momento em que o procedimento transmuda-se em processo é o da caracterização do contraditório desenvolvido sob o esquema dialético.

Na linha do pensamento de Fazzalari, acolha-se o conceito formulado por Bacellar Filho⁶⁶ (1998, p.46), para quem

o processo administrativo é forma de exteriorização da função administrativa (procedimento administrativo) qualificado pela participação dos interessados em contraditório, imposto diante da circunstância de se tratar de procedimentos celebrados em preparação a algum provimento (ato de poder imperativo por natureza e definição), capaz de interferir na esfera jurídica das pessoas.

⁶⁵ A expressão mesmo sujeito significa um só órgão ou vários órgãos da mesma entidade.

⁶⁶ O autor ressalva que a expressão "procedimento como exteriorização da função administrativa" foi talhada por Figueiredo (2000, 403). Adverte, porém, que a autora admite o procedimento como forma de exteriorização das atividades legislativas e judicial.

As diferenças entre os diversos processos dependem do regime jurídico que lhes é inerente. Como adverte Torres (1999, p.78), o processo administrativo aproxima-se do processo judicial, quando analisado sob o ponto de vista substancial, mas deste se afasta quando visto sob o aspecto formal, pois não produz coisa julgada e pode ser revisto pelo Judiciário.

3.5 O PROCESSO ADMINISTRATIVO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

A opção pela terminologia “processo administrativo” foi consagrada pela Constituição Federal, como demonstram o inciso LV, do artigo 5º: “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”; o inciso LXXII do artigo 5º: “Conceder-se-á *habeas data*... b) para retificação de dados quando não se prefera fazê-lo por **processo** sigiloso judicial ou **administrativo**”; o inciso XXI do artigo 37: “Ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante **processo de licitação** pública...”; o §1º do artigo 41: “O servidor público estável só perderá o cargo em virtude de sentença judicial transitada em julgado ou mediante **processo administrativo** em que lhe seja assegurada a ampla defesa”. A preferência constitucional pelo uso do termo processo revela o reconhecimento de sua ocorrência também no campo administrativo.

A inserção do processo administrativo no artigo 5º, da Constituição Federal, ao lado do processo judicial, implica o seu reconhecimento como uma garantia constitucional. Disso decorrem duas conseqüências: a fixação de garantias mínimas incidentes diretamente na disciplina do processo e a presença de um sistema de controle de constitucionalidade.

Sendo o processo uma garantia constitucional, a disciplina legal do processo administrativo deve ser estabelecida com base nos princípios e regras constitucionais que lhe são pertinentes. Não há liberdade do legislador na produção das regras relativas ao processo administrativo.

O constituinte brasileiro reconheceu a terminologia processo administrativo e, mais que isso, ao mencioná-lo juntamente com o processo judicial, deixou claro a sua submissão ao princípio do devido processo legal.

4 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

4.1 CONCEITO

O fenômeno tributário manifesta-se segundo três momentos: o momento estático, o momento dinâmico e o momento crítico⁶⁷.

Inicialmente, surge a obrigação tributária com a ocorrência no mundo dos fenômenos (fato jurídico tributário) da descrição hipotética prevista na norma jurídica tributária (hipótese de incidência tributária) e que é o antecedente lógico da consequência tributária correspondente à obrigação de pagar o tributo. Este é o momento estático do fenômeno tributário.

Existente a obrigação tributária, sua atuação dependerá de um ato produzido pela administração tributária, através do procedimento de fiscalização, formalização e cobrança, ou de ato de formalização e recolhimento praticado pelo próprio contribuinte. Essa etapa, que corresponde ao momento dinâmico, é marcada por uma conduta ativa dos sujeitos e tem por objetivo a realização do lançamento tributário.

Realizado o lançamento, o contribuinte pode discordar da existência jurídica do crédito tributário ou do *quantum* que lhe é exigido ou da penalidade imposta, perante a própria Administração, inaugurando a fase litigiosa do procedimento, que corresponde ao momento crítico do fenômeno tributário. Formalizada a resistência do contribuinte ao lançamento, nasce o processo.

⁶⁷ A idéia da dimensão triádica (estática, dinâmica e crítica) da relação jurídica tributária é apresentada com brilhantismo por Marins (2002, p.100) com a representação gráfica que inclui as garantias e os princípios relativos a cada uma das dimensões.

O processo administrativo tributário, por constituir uma fase do fenômeno tributário e ao mesmo tempo ser mecanismo de autotutela da legalidade dos atos da Administração Pública, insere-se tanto no campo do Direito Administrativo quanto no campo do Direito Tributário.

Nesse contexto, o processo administrativo tributário difere dos demais processos administrativos⁶⁸ pela natureza das pretensões que são sempre ligadas à matéria tributária.

Com esteio em Xavier (2002, p. 314), “processo administrativo tributário é o que tem por objeto a decisão de um conflito, em matéria tributária, suscitado por iniciativa do particular, cuja decisão é da competência dos órgãos judicantes da Administração”.

4.2 PRINCÍPIOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

4.2.1 Princípios Jurídicos

Segundo a concepção tradicional, os princípios jurídicos advinham do direito natural e tinham dimensão ético-valorativa, não possuindo nenhuma normatividade. Nesse sentido, só as regras eram consideradas normas. Em uma segunda fase (fase positivista), os princípios passaram a integrar os códigos, mas a sua utilização tinha caráter subsidiário, o que lhes imprimia irrelevância jurídica. Além dessa posição de inferioridade dentro do ordenamento jurídico, os princípios não codificados eram desconsiderados por estarem alheios à idéia que se tinha do direito.

O desenvolvimento do constitucionalismo, na segunda metade do século XX, foi marcado sobretudo pela normatividade dos princípios gerais de direito. Nesta fase, denominada pós-positivismo, os princípios passaram a ser efetivamente tratados como norma e como fundamentadores do ordenamento jurídico, daí serem entendidos como normas de eficácia suprema. Consolidou-se não só a

⁶⁸ São espécies de processo administrativo: o processo administrativo disciplinar, o processo licitatório, o processo de impugnação de atos sancionatórios, entre outros.

normatividade dos princípios, mas também a sua hegemonia em relação às regras, graças, principalmente, às teorias de Dworkin (1989) e Alexy (1997).

Predomina na doutrina constitucional contemporânea a idéia de que os princípios são normas, assim como também são normas as regras⁶⁹. Segundo Bonavides (2000, p. 259):

... não há distinção entre princípios e normas, os princípios são dotados de normatividade, as normas compreendem regras e princípios, a distinção relevante não é, como nos primórdios da doutrina, entre princípios e normas, mas entre regras e princípios, sendo as normas o gênero e as regras e os princípios a espécie.

Os princípios são verdadeiros alicerces que sustentam todo o ordenamento jurídico e servem de critério para a compreensão de todo o sistema. Barroso (2001, p.154) destaca o papel prático dos princípios dentro do ordenamento jurídico, enumerando, entre outras funções, a de garantir a unidade e harmonia do sistema e a de condicionar a atuação dos poderes públicos e de pautar a interpretação e a aplicação das normas.

Tomando-se como premissa que tanto as regras quanto os princípios são normas jurídicas, cabe estabelecer algumas diferenças entre as duas categorias normativas. Com relação à estrutura, verifica-se que a regra descreve uma hipótese fática e prevê a consequência jurídica de sua ocorrência; enquanto que os princípios não revelam tal descrição de situações jurídicas, mas sim a prescrição de um valor.

O elevado grau de abstração dos princípios é outra característica importante que os distingue das regras, que possuem menor grau de abstração. Quanto ao modo de aplicação, as regras são aplicadas diretamente, enquanto os princípios, mais vagos, necessitam de mediações concretizadoras. Além disso, entende-se que a mais nítida diferenciação é constatada quando da ocorrência do

⁶⁹Miranda (1997) utiliza terminologia diferente, preferindo designar “normas princípios” e “normas-disposições”. Diz o autor: “os princípios não se colocam, pois, além ou acima do Direito (ou do próprio Direito Positivo); também eles – numa visão ampla, superadora de concepções positivistas, literalistas e absolutizantes das fontes legais – fazem parte do complexo ordenamental. Não se contam às normas, contrapõem-se tão-somente aos preceitos; as normas jurídicas é que se dividem em normas-princípios e em normas-disposições” (1997, p. 198).

conflito entre regras que não é resolvido da mesma forma do conflito entre princípios. O conflito entre regras resolve-se pelo afastamento de uma delas pelos critérios já presentes no próprio ordenamento jurídico (hierárquico, cronológico, ou da especialidade) (BOBBIO, 1999, p. 92-97). Já o conflito entre princípios, resolve-se pela apreciação de cada caso, quando se faz a verificação de qual princípio seria o privilegiado na situação específica. Entretanto, o princípio afastado em um caso, pode vir a ser privilegiado em outro. Assim, a colisão de princípios se resolve pelo privilegiamento de um deles e não pela perda da validade. Mesmo ocorrendo o conflito entre princípios eles continuam a coexistir no ordenamento jurídico, nenhum é declarado inválido, de forma que a existência de um não impede a existência do outro (ALEXY, 1997, p. 87-89).

Os princípios estão dispersos por todo ordenamento jurídico, alguns expressos nos textos legais, outros implícitos. A ambiência natural dos princípios jurídicos é a constituição, ensina Guerra Filho (1999, p.53), mas eles também podem ser dispostos em textos infraconstitucionais⁷⁰.

Com relação ao objeto deste trabalho, podem ser identificados princípios constitucionais gerais, pertinentes ao direito como um todo; princípios constitucionais da Administração Pública que também se aplicam ao processo administrativo tributário; e os princípios específicos do processo administrativo tributário. A seguir serão analisados alguns desses princípios.

4.2.2 Princípios Constitucionais Gerais

4.2.2.1 Princípio da Igualdade

A igualdade é um princípio que permeia todo o universo de aplicação do direito, pois é uma idéia que faz parte da sua própria essência.

⁷⁰ A Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, relaciona, em seu artigo 2º, os princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

A concepção de igualdade ultrapassou o aspecto meramente formal, aritmético, assumindo a posição defendida por Aristóteles de que a verdadeira igualdade consiste em tratar desigualmente os desiguais.

No campo processual, a igualdade material é um pressuposto de todos os atos e procedimentos envolvidos no processo. Até mesmo quando aparentemente se vislumbra uma desigualdade, o que existe é um nivelamento de forças ou de armas, de forma a proporcionar iguais oportunidades de participação.

Para atingir-se a igualdade material devem ser estabelecidas regras para garantir o equilíbrio processual, mas deve ser observado o princípio da proporcionalidade, no sentido de que as prerrogativas conferidas a uma das partes não ultrapassem o estritamente necessário para compor a igualdade de condições.

No processo administrativo tributário, a concretização do princípio da igualdade se dá tanto através das regras estabelecidas como da apreciação pelos órgãos de julgamento de forma imparcial. A oportuna e correta ciência ao contribuinte de todos os despachos e decisões contribuem para preservar a igualdade processual.

4.2.2.2 Princípio do Devido Processo Legal

O princípio do devido processo legal possui dois aspectos a serem considerados: o aspecto substantivo (*substantive due process of law*) e o aspecto procedimental (*procedural process of law*).

O devido processo legal substantivo relaciona-se à razoabilidade e racionalidade das leis. Configura, como ressalta Siqueira Castro (1989, p.152), "postulado genérico de legalidade a exigir que os atos do Poder Público se compatibilizem com a noção de um direito justo, isto é, consentâneo com o conjunto de valores incorporados à ordem jurídica democrática segundo a evolução do sentimento constitucional quanto à organização do convívio social".

A concepção processual do princípio do devido processo legal consiste no dever da observância das regras estabelecidas em lei para o processo. É a expressão do princípio da legalidade na medida em que impõe que todos os atos do Estado devam seguir o processo previsto em lei para cada situação concreta. A inobservância dessas regras deixa patente a injustiça e a irrazoabilidade do ato estatal.

A Administração Pública, ao criar limitações patrimoniais ou ao interferir de qualquer maneira na esfera privada do indivíduo, deve atuar conforme regras anteriormente estabelecidas em lei. Importante salientar que, quando se fala em regras estabelecidas em lei, não se está referindo a qualquer regra ou a qualquer processo, mas àqueles cercados de garantias que permitam ao administrado o direito à participação na decisão que irá atingi-lo. Há que ser assegurada a oportunidade de defesa⁷¹.

Sob o prisma processual, o devido processo legal também se traduz nas máximas de segurança e celeridade na prestação da Justiça. É a garantia de um pleno acesso à prestação jurisdicional dentro de um prazo razoável. Observa-se um entrelaçamento entre os princípios do devido processo legal, da igualdade, da eficiência e da legalidade.

No campo do processo administrativo tributário o princípio do devido processo legal impõe a necessidade de garantir-se ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa, em conformidade com o previsto no art. 5º, LV, da Constituição Federal⁷².

O contraditório e a ampla defesa são desdobramentos do princípio do devido processo legal cuja essência consiste em garantir o direito de ação, a igualdade das partes e o respeito ao direito de defesa e ao contraditório.

O princípio da ampla defesa relaciona-se basicamente com o direito de audiência, no sentido de que todos os atos suscetíveis de produzir conseqüências

⁷¹ Segundo Cintra, Grinover e Dinamarco (1994, p.82), o devido processo legal moderno compreende o direito ao "procedimento adequado: não só deve o procedimento ser conduzido sob o pálio do contraditório [...], como também há que ser aderente à realidade social e consentâneo com a relação de direito material controvertida."

⁷² "Art. 5º, 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".

desfavoráveis para o administrado devem ser passíveis de contestação. O direito à audiência, por sua vez, consiste em um direito de participação procedimental, traduzido pela oportunidade de apresentar razões e provas, bem como de solicitar a realização de perícias ou a prestação de informações.

Xavier (2002, p.163) assinala que:

O princípio do contraditório encontra-se relacionado com o princípio da ampla defesa por um vínculo instrumental: enquanto o princípio da ampla defesa afirma a existência de um direito de audiência do particular, o princípio do contraditório reporta-se ao modo do seu exercício.

Esse modo de exercício do direito de audiência caracteriza-se pela paridade de posições jurídicas e pelo caráter dialético dos métodos de investigação e de decisão.

Desses princípios, o do contraditório e o da ampla defesa, decorre a necessidade de que se dê ciência a cada litigante dos atos praticados pelo julgador e pela Administração ativa. Também é corolário desses princípios o dever de motivação dos atos processuais.

A idéia de paridade de posições jurídicas das partes exige dos órgãos julgadores uma postura imparcial diante das questões que lhes são submetidas. A harmonização da idéia de ser o Fisco ao mesmo tempo parte em sentido material na relação jurídico-tributária, parte em sentido formal do processo administrativo tributário e julgador desses mesmos processos não é uma tarefa fácil. Contudo, a solução emerge da identificação dos dois interesses distintos que movem a atuação do Fisco: o interesse formal ou financeiro, que tem por objetivo o ingresso do tributo nos cofres do erário, e o interesse substancial ou de justiça, que se guia pelo valor da justiça fiscal.

Com efeito, apesar de ser parte nessa relação processual, o Fisco é uma parte imparcial⁷³, na medida em que se constitui em um órgão de justiça.

4.2.2.3 Princípio da Proporcionalidade

A origem do princípio da proporcionalidade remonta à teoria do Direito Administrativo desenvolvida no século XVIII, que o considerava um instrumento de limitação do poder do Estado. A transposição para o Direito Constitucional ocorreu com o desenvolvimento da idéia de Estado de Direito, da consolidação de posições subjetivas dos indivíduos perante o Estado e, sobretudo, das constantes afirmações do princípio pelo Tribunal Constitucional da Alemanha depois da Segunda Guerra Mundial.

O princípio da proporcionalidade surge como um recurso para se resolver o problema da colisão de princípios que ocupam a mesma posição no ordenamento jurídico. De acordo com este princípio, dependendo do caso, da situação em análise, privilegia-se um pouco mais um princípio em detrimento de outro. Trata-se, outrossim, de uma garantia constitucional inerente ao Estado Constitucional contemporâneo, pois visa a proteção da esfera de liberdade individual contra medidas arbitrárias (função negativa) e também a concretização ótima dos direitos fundamentais (função positiva), constituindo “o limite e o fim da atuação estatal” (PONTES, 2000, p. 57).

A função negativa do princípio da proporcionalidade traduz-se na proibição do excesso, enquanto que sua função positiva, ligada ao princípio da concordância prática, impõe a harmonização e a ponderação dos bens jurídicos constitucionalmente tutelados que estejam em situação de colisão, de forma que a solução da questão concreta afete o mínimo possível cada um dos valores em causa, possibilitando o máximo de eficácia dos princípios constitucionais em jogo.

⁷³ “O único interesse da Fazenda Pública é o de aplicar a lei, é o de exercer a sua função administrativa tributária sem se desviar da correta e inflexível interpretação da norma jurídica, o que configura uma atuação não conflitante com os interesses dos contribuintes, não existindo, dessa forma, conflito de interesses entre a fazenda e o contribuinte. Tanto no procedimento administrativo do lançamento tributário como no do recurso para controlar sua legalidade, a atividade da administração será conduzida não como de uma parte em defesa de algum interesse em conflito com o interesse de outra parte, porém a função administrativa será exercida imparcialmente no cumprimento de um dever jurídico” (Seixas Filho, 1999, p.10).

O princípio da proporcionalidade possui três aspectos a serem analisados, sempre relacionando os meios utilizados com o fim visado, a saber: a adequação, a necessidade (exigibilidade) e a proporcionalidade em sentido estrito (ou conformidade). Segundo a adequação a medida adotada deve ser potencialmente apropriada para produzir o efeito desejado. A necessidade impõe a adoção do meio mais suave ou menos danoso ao bem que sofrerá limitação. A medida será necessária (ou exigível) quando não existir outro meio menos lesivo aos interesses em jogo. A proporcionalidade em sentido estrito é observada quando o meio a ser empregado é o mais vantajoso possível, no sentido do privilegiamento de certos valores, com o mínimo de desrespeito aos outros, observando-se, ainda, que não seja ferido o núcleo essencial do valor a ser afastado. Representa o sopesamento entre o interesse sacrificado pela medida e o interesse público que a justifica.

No Brasil, o princípio da proporcionalidade não se encontra expressamente previsto na Constituição Federal, entretanto, dela pode ser extraído implicitamente. Há quem entenda que ele derive tanto da essência dos direitos fundamentais, sendo-lhes uma garantia, como da concepção do Estado de Direito (BARROS, 2000, 93-95). Acolha-se a lição de Guerra Filho (1999, p. 80), para quem

a própria opção do legislador constituinte brasileiro por um 'Estado Democrático de Direito' (art. 1.º), com objetivos que na prática se conflitam (art. 3.º), bem como pela consagração de um elenco extensíssimo de direitos fundamentais (art. 5.º), co-implica na adoção de um princípio regulador dos conflitos na aplicação dos demais e, ao mesmo tempo, voltado para a proteção daqueles direitos.

Por constituir instrumento de solução de colisão entre outros princípios jurídicos, o princípio da proporcionalidade é denominado "princípio dos princípios" (GUERRA FILHO, 1999, p. 59).

O universo de aplicação do Direito Tributário é um campo fértil para a incidência dessas questões de colisão entre princípios. Isso porque o poder tributário, fundamentado na necessidade que o Estado tem de prover as necessidades da coletividade, é um meio de limitação e cerceamento dos direitos do

cidadão. A liberdade e a propriedade, direitos individuais fundamentais, são afetados pela incidência tributária.

A aplicação de sanções tributárias, a instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico, a função extrafiscal do tributo, demandam do legislador e do magistrado a aplicação do princípio da proporcionalidade, a fim de se ponderar a medida adotada diante da finalidade visada.

No âmbito da Administração Tributária, seja na atividade de fiscalização, seja na atividade judicante, existem situações de potencial tensão entre valores que também demandam a aplicação do princípio. De um lado a supremacia do interesse público, a indisponibilidade do crédito público, a capacidade contributiva e do outro a liberdade de iniciativa, a propriedade, a privacidade, a inviolabilidade do domicílio, a liberdade de exercício de profissão etc.

Na ação fiscal devem ser utilizados meios para investigar a ocorrência do fato gerador do tributo, a fim de efetuar o lançamento, se for o caso. Tais meios, no entanto, devem atender aos subprincípios do princípio da proporcionalidade, ou seja, devem ser adequados à finalidade visada, devem ser, dentre os meios adequados, os menos lesivos aos interesses em jogo, e devem ser proporcionais ao fim que se quer atingir. Segundo esse raciocínio, não atenderia ao princípio da proporcionalidade a ação fiscal que, sob a justificativa de efetuar levantamento físico de mercadorias para identificar a ocorrência do fato gerador do ICMS, fechasse o estabelecimento durante 15 (quinze) dias, para que um só agente do fisco efetuasse o procedimento fiscal. Outro exemplo prático é o denominado arbitramento da base de cálculo do imposto, que por representar medida de maior gravidade para o contribuinte, só deve ser aplicada quando não houver outros meios para se chegar ao valor correspondente à base de cálculo efetiva.

No que tange ao julgamento do processo administrativo tributário, há certos casos em que o próprio legislador, ao conferir ao agente do fisco certa margem de discricionariedade, remete ao julgador o dever de efetuar a ponderação da medida adotada no caso concreto⁷⁴. Igualmente na instrução probatória abre-se espaço para a aplicação do princípio da proporcionalidade, no que diz respeito à procedência do pedido de produção de provas.

4.2.3 Princípios Constitucionais da Administração Pública Aplicados ao Processo Administrativo Tributário

O processo administrativo tributário, por encerrar uma atividade desempenhada pela administração pública, rege-se também pelos princípios constitucionais inerentes a essa função estatal, elencados no artigo 37 da Constituição Federal, quais sejam: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência⁷⁵

4.2.3.1 Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade configura-se como pressuposto da certeza e segurança do Estado de Direito, pois assegura que somente a lei, como norma representativa da vontade popular indireta, pode criar hipóteses de incidência tributária, deveres e sanções. Como instrumento de proteção da esfera privada dos indivíduos, a legalidade estabelece os limites da atuação administrativa.

Além de ser uma garantia para os interesses individuais, o princípio da legalidade constitui também um limite à atuação estatal na satisfação das necessidades coletivas. A vontade da Administração é aquela que está revelada na lei, portanto, a atuação do agente público está condicionada ao que ela determina.

⁷⁴ Como exemplo cite-se o artigo 79, §1º, da Lei 4.257/89 do Estado do Piauí, que atribui ao autuante aplicar multas situadas no intervalo entre 10 (dez) e 2000 (duas mil) Unidades Fiscais de Referência do Estado do Piauí, no caso do descumprimento de obrigações acessórias para as quais não há penalidade específica, devendo ser graduadas de acordo com a gravidade da infração e a extensão de seus efeitos.

⁷⁵ O princípio da eficiência foi acrescentado pela Emenda Constitucional nº 19, publicada no Diário Oficial da União de 5 de junho de 1998.

Não deve, porém, o princípio da legalidade ser entendido como mera sujeição da Administração à lei, mas aos princípios e regras vigentes no ordenamento jurídico⁷⁶.

O princípio da legalidade, no campo do Direito Público, tem como destinatários tanto o particular como os agentes administrativos. No entanto, o campo de ação da Administração é mais limitado do que o dos comportamentos privados. Não há, na Administração Pública, vontade pessoal em liberdade, pois a lei significa para o administrador um *dever*. Já para o particular, tem o sentido de *poder fazer*.

O processo é uma das garantias do princípio da legalidade, pois encerra o disciplinamento da manifestação da vontade estatal, ao mesmo tempo em que constitui mecanismo de controle dessa atuação.

No campo tributário, seja na fase procedimental relacionada ao lançamento, seja na fase processual marcada pela resistência à exigência fiscal, o princípio da legalidade deve ser observado.

O processo administrativo tributário está, portanto, vinculado, em todas as suas fases, a prévios ditames legais, proibidos o acréscimo e a redução de fases e de atos, salvo se houver previsão legal expressa.

Os julgadores estão sujeitos aos ditames legais, não podendo deles se afastar sob pena da invalidade do ato praticado e da responsabilidade disciplinar, civil ou criminal. Na apreciação do processo, o julgador não poderá conceder direitos de qualquer espécie, criar obrigações ou impor vedações aos administrados.

⁷⁶ Moraes, G. (1999, p. 23) proclama a redefinição da legalidade administrativa. Diz a autora: "O princípio da legalidade, não obstante seu papel fundamental de contentor do absolutismo monárquico, não se mostrou por si só suficiente para deter ou prevenir os abusos da Administração no Estado Social, nem se revelou apto, como de fato não o poderia, concebido que foi com o fim de fortificar os Paramentos, para conter os excessos dos legisladores. Para amoldar-se a essas imposições de contenção do Poder Legislativo e suprir as deficiências na regulação do Poder Executivo, o princípio da legalidade alterará parcialmente o seu significado. Ao ordenar ou regular os desempenhos funcionais do Poder Legislativo, assume o princípio da legalidade, como visto, a conotação de legalidade constitucional, com a superação, pelo princípio da constitucionalidade. Ao ordenar ou regular a atuação administrativa, a legalidade não mais guarda total identidade com o Direito, pois este passa a abranger, além das leis – das regras jurídicas, os princípios gerais de Direito, de modo que a atuação do Poder Executivo deve conformidade não apenas à lei, mas ao Direito, decomposto em regras e princípios jurídicos, com a superação do princípio da legalidade pelo princípio da juridicidade".

Como adverte Ribas (2000, p. 38) “o ato decisório caracteriza-se pela melhor solução cabível ao caso, e a melhor escolha não pode ser por causalidade ou como produto resultante de opções subjetivas irracionais.”

4.2.3.2 Princípio da Impessoalidade

A Constituição de 1988 foi a primeira a consignar o princípio da impessoalidade com esta denominação.

A impessoalidade da administração pode assumir dois sentidos diferentes. No primeiro sentido, está relacionada com a finalidade pública que deve ser observada no agir administrativo, sendo vedada a atuação guiada por interesses particulares de forma a prejudicar ou beneficiar pessoas determinadas.

Em outro sentido, o princípio significa que os atos administrativos não são imputáveis ao funcionário que os pratica, mas ao órgão ou entidade da administração a que ele está vinculado.

No processo administrativo tributário, o princípio da impessoalidade impõe aos órgãos preparador e julgador que não promovam favorecimentos ou prejuízos aos administrados em razão de desfrutarem de posições privilegiadas ou de serem alvo de rancores ou revoltas individuais.

Por outro lado, o processo administrativo tributário representa instrumento de objetivação do poder tributário para evitar ou dificultar que as autoridades fazendárias atuem com base em motivos subjetivos, pois nele se contrapõem argumentos, dados e fatos que permanecem registrados.

4.2.3.3 Princípio da Moralidade

A moralidade é um princípio de difícil expressão. Justen Filho (1995, p.45) o considera um princípio jurídico em branco, significando que o seu conteúdo

não se exaure em comandos concretos e definidos, explícita ou implicitamente previstos no direito legislado.

Não obstante se trate de um princípio de difícil conceituação, os doutrinadores buscam associar o seu significado às idéias de interesse público, de boa administração, de boa fé, do mínimo ético e de lealdade na Administração.

Nesse sentido, a conexão do princípio da moralidade com o processo está na instrumentalidade deste no combate e controle de condutas imorais nas atividades da Administração Tributária. Como destaca Medauar (1995, p.93),

a atuação processualizada reduz as oportunidades de práticas imorais no exercício de poderes públicos: atividades parametradas, presença de sujeitos com direitos e ônus, obrigação de motivar etc. dificultam os desvirtuamentos próprios da imoralidade administrativa.

Para Harger (2001, p.141) o princípio da moralidade possui um conteúdo próprio. “Traduz o dever de administrar, não só de modo razoável e conforme a moral, mas utilizando as melhores opções disponíveis”.

A moralidade administrativa exige mais do que a simples conformação com a lei. Significa o dever de atuar com lealdade no curso do processo e impõe uma atividade administrativa que respeite padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé.

4.2.3.4 Princípio da Publicidade

A publicidade é um princípio da Administração Pública e também um requisito de eficácia e moralidade dos atos administrativos⁷⁷. A participação do particular na gestão e controle da Administração Pública é um elemento essencial

⁷⁷ “Art 37 – A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]”.

do Estado Democrático de Direito e essa participação só é possível através da divulgação dos atos praticados pelos administradores.

Toda atuação estatal está submetida ao princípio da publicidade, não só sob o aspecto de divulgação dos seus atos como também de propiciação de conhecimento da conduta interna de seus agentes.

A realização do princípio, contudo, não requer necessariamente a publicação pelo órgão oficial, bastando que seja disponibilizado às partes envolvidas e ao público em geral o conhecimento dos atos praticados.

O processo administrativo tributário, como uma atividade desempenhada pela Administração Pública, deve atender ao princípio da publicidade, tendo em vista a garantia do contraditório.

A publicidade dos atos processuais só pode ser restringida por lei federal, com a finalidade de preservar a intimidade da pessoa e o interesse social. No caso do processo administrativo tributário não há lei específica restritiva da publicidade dos atos processuais, além disso o julgamento é público, diversamente do que ocorre nos processos que correm em segredo de justiça.

Contudo, em função do disposto no artigo 198 do Código Tributário Nacional⁷⁸, discute-se a compatibilidade entre o princípio da publicidade e o sigilo fiscal. É preciso verificar se existe conflito entre as duas normas e, para tanto, deve-se inquirir o fim a que visa o sigilo fiscal.

A regra insculpida do dispositivo do CTN tem por objeto as informações obtidas pelo agente público para poder determinar o crédito tributário. As informações fiscais e financeiras colhidas pela fiscalização são protegidas pelo sigilo, mas o crédito tributário apurado, objeto de discussão em processo administrativo, não se submete à proibição de divulgação, tendo em vista, inclusive, a sua natureza pública. Não se vislumbra, portanto, nenhuma afronta à regra do sigilo fiscal a publicação de decisões definitivas dos órgãos julgadores, com a indicação dos nomes dos contribuintes e valores dos créditos tributários apurados.

⁷⁸ “Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da fazenda Pública ou de seus servidores, de qualquer informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira dos sujeitos passivos ou de terceiros e sobre a natureza e o estado dos seus negócios e atividades.”

A atividade típica da administração tributária, qual seja a fiscalização do tributo, está submetida ao sigilo fiscal, mas na atividade atípica que consiste no julgamento administrativo prevalece a publicidade. Corroborando esse entendimento, Hoffmann (2000, p.141) assinala:

Ora, a verificação da adequação do ato administrativo ocorrido no curso do processo administrativo aos princípios da legalidade, finalidade, moralidade, impessoalidade e eficiência somente será possível se tal ato tornar-se público a toda sociedade e não apenas para os interessados. Assim entendemos que a publicação de tais atos deverá abranger o conteúdo do ato e o nome das partes.

Contrariamente a esta posição, alguns doutrinadores⁷⁹ defendem o dever de sigilo relativamente aos atos do processo administrativo tributário de modo a garantir a publicidade somente aos interessados para que possam exercer o seu direito de defesa.

No tocante à possibilidade de permitir-se que terceiras pessoas compulsem os autos do processo administrativo tributário, aí sim, deve ser preservado o sigilo, porque no bojo dos documentos juntados constam informações sobre a situação financeira do contribuinte, cuja divulgação pode trazer danos a sua intimidade e aos seus negócios.

4.2.3.5 Princípio da Eficiência

O princípio da eficiência foi integrado ao texto constitucional com a Emenda nº 19/98, encerrando as discussões doutrinárias que cogitavam da sua existência implícita na Carta de 1988.

Antes da sua inserção na Constituição, os doutrinadores não consideravam o princípio da eficiência um conceito jurídico, procurando restringi-lo a um "ente" da Ciência da Administração ou da Economia,

⁷⁹ Para Baleeiro (2002, p.1002), "A difusão de julgados administrativos dos Conselhos de Contribuintes pode ser feita com omissão de nomes ou de quantias, de sorte que se conheçam as teses sem divulgação dos dados concretos da situação dos contribuintes."

A ascensão da eficiência à categoria de princípio constitucional expresso afasta as discussões acerca da sua normatividade⁸⁰. Não se trata apenas de um conceito econômico, pois a sua concretização não se reduz à análise do custo-benefício ou ao atingimento ótimo dos objetivos. Destina-se à satisfação das necessidades públicas e ao respeito aos direitos do cidadão, constituindo uma exigência do Estado Social.

Existem várias formas de aplicação tópica do princípio da eficiência administrativa, tanto como parâmetro de interpretação quanto diretriz de organização e atividade administrativas.

Para Medauar (2002, p.157), "o princípio da eficiência determina que a Administração deve agir, de modo rápido e preciso, para produzir resultados que satisfaçam as necessidades da população". Completa a autora: "Eficiência contrapõe-se a lentidão, a descaso, a negligência, a omissão – características habituais da Administração Pública brasileira, com raras exceções".

Quanto à aplicação do princípio da eficiência ao procedimento administrativo, Loureiro (1995, p.143-144) destaca os seguintes pontos:

- a) a participação dos interessados é elemento fundamental em procedimentos complexos;
- b) a realização do princípio da eficiência, tido como exigência de celeridade e simplicidade, pode contribuir para a realização de direitos fundamentais, desde que não comprometa exigências mínimas de garantia;
- c) o reconhecimento de procedimentos informais é "elemento desejável do ponto de vista da eficiência";

⁸⁰ Moreira (2000, p. 124) não reconhece a natureza principiológica à eficiência. Defende o autor que "não se trata de princípio jurídico, muito menos poderia ser alçado à condição de norma constitucional". O autor considera um "despropósito a transposição de parâmetro da administração gerencial privada competitiva elevando-o, sem mais, à condição de princípio constitucional" e completa afirmando: "Trata-se de perigoso procedimento de privatização interna da Administração Pública, que configura desprezo à essencial diferença entre regras legais e princípios constitucionais, como também às prerrogativas e deveres de cada espécie de atividade"(2000, p. 126).

- d) deve-se avaliar a relação custo-benefício de uma determinada solução normativa, diante da informalização de procedimentos administrativos.

Com relação ao processo administrativo tributário, Moreira (2000, p.144) relaciona como desdobramentos do princípio da eficiência a exigência de celeridade, simplicidade, atenção a predefinição da finalidade, economia e efetividade.

A autoridade administrativa deve promover o andamento do processo, praticando os atos processuais no mais curto espaço de tempo possível, sem descuidar das garantias dos particulares. É o que impõe a celeridade. Nesse sentido, contribui o princípio da oficialidade que rege o processo administrativo, pois a autoridade administrativa tem o dever de impulsionar o processo e de promover a sua instrução independentemente da atuação do interessado.

O processo administrativo tributário deve ser simples, privilegiando-se apenas as formalidades necessárias para garantir a segurança jurídica dos contribuintes e a transparência da administração tributária. Formalidades extravagantes ou desnecessárias ao atingimento da finalidade visada devem ser eliminadas.

A finalidade buscada com a instauração do processo deve ser pré-definida, de forma que fique claro o escopo da relação processual e o provimento pretendido pela parte. No contexto do que foi pleiteado, à Administração cabe a manifestação sobre o assunto, de modo direto, sem evasivas e sem delongas.

A economia processual está relacionada ao aproveitamento racional dos atos praticados, buscando "o máximo de resultado na atuação do direito com o mínimo emprego possível de atividades processuais" (CINTRA; GRINOVER; DINAMARCO, 1994, p. 73).

A efetividade impõe que o resultado do procedimento deve ser, além de pertinente ao interesse público, útil ao interessado e respaldado pelas garantias constitucionais em sua formação.

No julgamento do processo administrativo tributário, a eficiência exige uma atuação imparcial e independente perante outros interesses que não os interesses públicos.

4.2.4 Princípios Específicos do Processo Administrativo Tributário

Outros princípios, além dos princípios constitucionais citados, são aplicáveis especialmente ao processo administrativo e conduzem à sua singularidade dentro da teoria geral do processo.

Informam o processo administrativo tributário, entre outros, os seguintes princípios específicos: verdade material, oficialidade, informalismo e gratuidade.

4.2.4.1 Princípio da Verdade Material

O princípio da verdade material contrapõe-se ao da verdade formal. Nos processos regidos pela verdade formal, a verdade dos fatos é extraída das provas carreadas aos autos pelas partes, tornando-se clássico o dito: "o que não está nos autos não está no mundo".

Diferentemente, no processo administrativo tributário, que é informado pelo princípio da verdade material, o julgador tem a liberdade de buscar a verdade real, mesmo que não tenham sido juntados os elementos probatórios nos autos. Mais do que uma simples faculdade, é um dever da autoridade administrativa levar em conta todas as provas e fatos de que tenha conhecimento e até mesmo determinar a produção provas, trazendo-as aos autos, quando elas forem capazes de influenciar na decisão.

Este princípio está intimamente relacionado com o princípio da legalidade porque o julgador, diante do lançamento impugnado, analisa a subsunção do fato descrito pela autoridade fiscal à norma prevista na legislação como geradora da obrigação tributária.

Além da liberdade do julgador na busca de provas para elucidar a questão, decorre também do princípio da verdade material a possibilidade da juntada de provas pelo contribuinte a qualquer tempo.

4.2.4.2 Princípio da Oficialidade

Iniciado o processo, cabe à Administração impulsioná-lo até a decisão final. O impulso oficial é um dever da autoridade administrativa e corresponde à exigência do próprio interesse público de solucionar o caso, atendendo aos critérios da legalidade e da justiça fiscal.

O princípio da oficialidade contrapõe-se ao princípio dispositivo ou da inércia do juiz, segundo o qual o andamento do processo deve ocorrer mediante a solicitação das partes.

Observa-se da análise histórica da evolução do Direito Processual que o impulso oficial prende-se à natureza publicista do processo, em virtude da indisponibilidade dos interesses em jogo.

Identificado algum vício material ou formal, é dever da autoridade julgadora retificar ou anular o ato viciado, mesmo que não tenha sido suscitada esta providência.

4.2.4.3 Princípio do Informalismo

No processo administrativo tributário são dispensadas as formas rígidas, bastando o atendimento das formalidades essenciais à obtenção da verdade material. Pequenas falhas formais dos atos praticados pelo contribuinte devem ser relevados, de modo a garantir-lhe o pleno acesso ao processo e à solução da sua causa.



Por outro lado, erros de forma no lançamento do tributo ou no ato de aplicação de penalidades só podem ser relevados ou corrigidos quando a correção não resultar em prejuízo para as partes. Deve, portanto, ser garantida ao contribuinte a segurança jurídica quanto ao atendimento das formalidades essenciais, principalmente no que diz respeito ao contraditório e à ampla defesa, sob pena de nulidade do processo.

Prevalece, assim, o informalismo a favor do administrado, designado apropriadamente por Medauar (2002) "formalismo moderado". Sobre o conteúdo a ser dado a esse princípio, esclarece a autora:

Na verdade, o princípio do formalismo moderado consiste, em primeiro lugar, na previsão de ritos e formas simples, suficientes para propiciar um grau de certeza, segurança, respeito aos direitos dos sujeitos, o contraditório e a ampla defesa. Em segundo lugar, se traduz na exigência de interpretação flexível e razoável quanto a formas, para evitar que estas sejam vistas como fim em si mesmas, desligadas das verdadeiras finalidades do processo (MEDAUAR, 2002, p. 211).

5 O PAPEL DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NO ESTADO CONTEMPORÂNEO

5.1 A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO ESTADO CONTEMPORÂNEO

5.1.1 A Evolução da Administração Pública

Desde a antigüidade existiam formas rudimentares de atividade administrativa que consistiam na organização da vida em comum e na manutenção da coletividade.⁸¹ No entanto, a consolidação da idéia de Administração Pública e o nascimento do Direito Administrativo têm origem no surgimento do Estado de Direito, com o declínio do Absolutismo. Nos Estados absolutos, em que a vontade do soberano era a lei, a Administração não se submetia a regras ou a limites e flutuava ao sabor da conveniência política ou das diretrizes pessoais da suprema autoridade estatal. Somente a partir da superação do Absolutismo, foram instituídos mecanismos de contenção do poder estatal e estabelecidas balizas para a atividade administrativa.

O Estado de Direito é marcado pela subordinação do Estado ao regime da legalidade. Ressalta Canotilho (1998, p.93) que:

[...] o Estado de direito é um Estado Liberal no seu verdadeiro sentido. Limita-se à defesa da ordem e segurança públicas ("Estado polícia", "Estado gendarme", "Estado guarda nocturno") remetendo-se os domínios económicos e sociais para os mecanismos da liberdade individual e da liberdade de concorrência.

⁸¹“Es errónea la opinión, muy generalizada, de que hay que estudiar el Derecho administrativo y la Administración a partir del siglo XIX, cuando después de la Revolución francesa surge el Estado Liberal de Derecho. Es erróneo porque es desconocer un conjunto de principios que encontramos ya en la antigüedad. [...] En toda época, en cuanto existen varias personas juntas, formando un grupo, existe una administración.” (GARCÍA TREVIJANO-FOS, 1971, p.3).

No que diz respeito à Administração Pública no Estado de Direito, Canotilho (1998) destaca uma atividade administrativa dedicada fundamentalmente à defesa e a segurança públicas, onde o poder público deveria atuar nos termos da lei e obedecer a princípios materiais como o da proibição do excesso. Arremata afirmando que estes pressupostos conduzem à exigência de um controle jurisdicional da administração.

A livre iniciativa, tônica do Estado Liberal, gerou conflitos e antagonismos que reclamaram uma maior intervenção estatal no sentido de disciplinar e conter a atividade privada, sujeitando-a aos princípios do bem comum e da justiça social. Configurou-se, assim, uma forte contradição entre a ideologia liberal, segundo a qual o Estado deveria atuar o mínimo possível, e o que realmente ocorreu: o crescimento do Estado e, paralelamente, o crescimento da Administração Pública.

Após a Segunda Guerra Mundial a Administração Pública sofreu uma transformação profunda. O Estado deixou de ser monoclasse, dirigido à satisfação dos interesses da classe emergente, a burguesia, para ser um Estado pluriclasse, que tem por escopo o atendimento das demandas econômicas e sociais da totalidade da população. Nas democracias ocidentais, esse fenômeno deu origem ao Estado Social de Direito, em cuja essência está a idéia de prestação de serviços pelo Estado, à população, em grandes proporções. Nesse contexto, a Administração Pública foi marcada pela diminuição da separação entre Estado e sociedade e o aumento da colaboração do particular com os setores públicos.

A terceira fase da evolução da Administração Pública teve origem no surgimento do Estado Democrático de Direito e foi marcada pela participação direta do particular na gestão e no controle das ações públicas. A atuação do administrado, nesta fase, vai além da simples delegação ou da colaboração em atividades paralelas. Ao lado dos grupos organizados da sociedade que influenciam as decisões do Estado, principalmente dos gestores públicos, há também a possibilidade de participação do próprio cidadão, individualmente.

A idéia da participação popular atende ao compromisso básico do Estado Democrático de Direito, que, segundo Guerra Filho (1999, p.28) é a "harmonização de interesses que se situam em três esferas fundamentais: esfera pública (Estado),

esfera privada (indivíduo) e um segmento intermediário, a esfera coletiva em que se têm os interesses de indivíduos enquanto membros de determinados grupos”.

A interação entre sociedade e Estado avança no sentido de aperfeiçoar o diálogo entre estes atores, revelando um nítido abrandamento do aspecto autoritário da ação administrativa do Estado.

5.1.2 Os Parâmetros da Administração Pública Contemporânea

As transformações do Estado, ao longo dos anos, especialmente no final do século passado, demandaram o desenvolvimento da Administração Pública. De mera garantidora da liberdade e da propriedade privadas, passou a ter um papel ativo de provedora das necessidades públicas⁸² e de instrumento de satisfação dos anseios da população.

O cidadão, que era mero espectador do agir estatal, sujeito passivo das ações de um Estado autoritário, tornou-se o foco da ação administrativa, passando a participar ativamente das decisões que afetam a sua vida particular ou no seio da coletividade em que vive.

Essa nova realidade exige uma renovação de conceitos e parâmetros que regem a Administração Pública contemporânea, no sentido de promover a interação entre Sociedade e Estado, através do desenvolvimento e do aperfeiçoamento de canais institucionais de participação na administração pública: na tomada de decisão, na execução e no controle de resultados⁸³.

Mais do que a participação do particular busca-se a consensualidade como uma opção preferível à imperatividade, desde que não seja necessária uma aplicação concreta do poder coercitivo.

⁸² Como destaca Bielsa (1947, p.145), “La actividad administrativa tiene una amplia esfera; en el orden jurídico, la seguridad exterior e interior, que se resume en el concepto de orden público: la policía de seguridad, de higiene, de costumbres etc; en la esfera social, las comunicaciones, la instrucción pública, la asistencia, etc”.

⁸³ “Perante uma Administração Pública que não cessa de crescer em termos de intervenção e de autonomia, o incremento da participação dos privados na tomada de decisões administrativas representa uma importante forma de controlo e de limitação do poder administrativo” (SILVA, 1996, p. 401).

5.1.3 O Processo Administrativo Tributário Diante dos Novos Parâmetros da Administração Pública Contemporânea

No que tange à administração tributária, a implementação desses novos parâmetros da Administração Pública contemporânea é uma tarefa difícil. Isto porque a relação jurídica entre o Estado/Fisco e o contribuinte assenta-se no pressuposto do poder de império estatal, aquele dotado de meios de coerção para atingir o patrimônio do cidadão, através da tributação, e fazê-lo contribuir para as despesas públicas.

Nesse contexto, o processo administrativo tributário surge como um instrumento eficaz para fazer valer os direitos de participação do particular na administração pública. Quando o contribuinte ou o interessado busca a via administrativa para questionar os atos contra ele emanados ou quando o particular atua junto aos órgãos julgadores colegiados, como ocorre nos Conselhos de Contribuintes, observa-se a concretização desses direitos de participação.

Afirmar a instrumentalidade democrática do processo administrativo tributário não significa filiar-se a uma concepção procedimental e formal de democracia, como adverte Bacellar Filho (1998, p.135), mas sim destacar a sua influência no trato democrático.

Do ponto de vista prático, o processo administrativo tributário é um meio eficiente de solução das questões tributárias no âmbito da própria administração pública, porque proporciona ao contribuinte a oportunidade de contestar os atos praticados pelo Fisco, sem arcar com custas processuais, honorários de advogado ou ônus da sucumbência. Mas o seu papel não se limita a decidir lides tributárias no âmbito administrativo.

Loureiro destaca as principais finalidades do processo administrativo, afirmando:

É neste contexto que o procedimento, quer em sentido jurídico, quer na perspectiva da ciência da administração ou, de uma forma mais geral, da teoria da decisão, aparece revalorizado como autônomo mecanismo de composição de interesses, de garantia democrática, com funções legitimatórias, como mecanismo de tutela dos cidadãos, como instrumento de racionalização e otimização das decisões, como operador relevante na realização dos direitos fundamentais (1995, p. 69).

Com base nos escopos acima apresentados, pode-se afirmar que o processo administrativo tributário possui, dentre outras, funções relacionadas à realização dos direitos fundamentais, à legitimação do poder de tributar e ao controle dos atos administrativos tributários.

5.2 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO COMO GARANTIA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE

A expressão direitos fundamentais é muitas vezes empregada como sinônimo de direitos humanos. Do ponto de vista histórico, direitos fundamentais são originariamente direitos humanos, mas os dois termos possuem significados diferentes que merecem ser ressaltados. Os direitos humanos ou direitos do homem são pautas ético-políticas situadas em uma dimensão suprapositiva, diversa daquela em que estão as normas jurídicas. Quanto aos direitos fundamentais, pode-se dizer que "são manifestações positivas do Direito, com aptidão para a produção de efeitos no plano jurídico" (GUERRA FILHO, 1999, p.38).

Para explicar os direitos fundamentais, recorre-se ao termo gerações, de acordo com sua formação sucessiva, cumulativa e superposta nos textos constitucionais. Os direitos de primeira geração têm como titular o indivíduo considerado isoladamente, são os direitos da liberdade - direitos civis e políticos. No segundo pós-guerra nascem, inspirados na idéia de igualdade, os direitos de segunda geração - direitos sociais, culturais e econômicos - como direitos da coletividade, marcados pela necessidade de uma atuação positiva do Estado para efetivá-los. Os direitos de terceira geração são os direitos que, fixando-se sobre a

fraternidade, têm um acentuado teor de humanismo e universalidade na medida em que não se destinam especificamente à proteção dos interesses de um indivíduo, de um grupo ou de determinado Estado, mas são dirigidos à proteção de todo o gênero humano. Entre os direitos de terceira geração destacam-se os direitos ao desenvolvimento, ao meio ambiente, à paz, à comunicação e ao patrimônio comum da humanidade (histórico, cultural e ambiental). Bonavides (2000, p.524) faz referência a uma quarta geração de direitos – o direito à democracia, o direito à informação e o direito ao pluralismo - que, segundo o autor, foram introduzidos pela globalização política na esfera da normatividade jurídica.

Os direitos fundamentais estão elencados, em enumeração não exaustiva, no artigo 5º, da Constituição Federal. Alguns deles têm aptidão para serem atingidos pelo poder tributário estatal. O direito de propriedade (art. 5º, XXII e XXIII), abre-se à imposição tributária, dada a exteriorização da capacidade contributiva do proprietário. Também o livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão (art. 5º, XII), por produzir riqueza, pode ser objeto de tributação.

Torres (1999, p. 58) destaca a natureza dialética da relação entre o direito tributário e o direito de propriedade. Isso porque há uma limitação recíproca entre ambos; à medida que há uma intervenção estatal no patrimônio do contribuinte, a propriedade privada está protegida da incidência exagerada ou discriminatória.

Por outro lado, a disciplina dos direitos fundamentais tem profunda vinculação com o procedimento. Segundo Pereira da Silva (1996), foi Häberle um dos primeiros autores a destacar a ligação íntima entre a constituição e o procedimento administrativo, justificando esta conexão pela necessidade de concretização da Constituição. O procedimento administrativo, para o autor, seria o instrumento de efetivação das normas constitucionais.

No mesmo sentido, Guerra Filho (1999, p. 24) defende que a constituição deve ser vista como um processo. Não basta a elaboração de um texto constitucional; por melhor que ele seja, é necessário que se estabeleçam procedimentos a serem observados para a concretização dos preceitos constitucionais.

A valorização do procedimento administrativo pela sua instrumentalidade, no que diz respeito à concretização das normas constitucionais, foi desenvolvida pela moderna doutrina alemã. Esse movimento de engrandecimento do procedimento administrativo pode ser visto segundo dois aspectos diferentes.

Uma primeira via realça a dimensão objetiva do procedimento, enquanto instrumento de organização administrativa. Partindo da premissa da "Constituição como procedimento" entende ser este um instrumento do moderno Estado prestador e uma forma de realização dos direitos fundamentais na sua dimensão de direitos de participação.

Essa concepção, cujo principal representante é Häberle⁸⁴, dá maior destaque à dimensão participativa dos direitos fundamentais do que à dimensão individualística. Além da perspectiva jurídico-material, os direitos fundamentais também devem ser vistos segundo uma vertente procedimental, uma vez que as duas dimensões são complementares. Destaca-se, neste panorama, a relevância autônoma dos fenômenos do procedimento. Portanto, os direitos fundamentais são também direitos de participação no procedimento⁸⁵, razão pela qual pode-se falar em direitos procedimentais (ALEXY, 1997, p. 458).

Em outra perspectiva, o procedimento é considerado como uma exigência dos direitos fundamentais constitucionalmente protegidos decorrente da sua "eficácia irradiante" (PEREIRA DA SILVA, 1996, p.334). Nessa linha, destaca-se a dimensão subjetiva dos fenômenos procedimentais. O procedimento administrativo constitui uma garantia de proteção do titular do direito fundamental. Qualquer decisão administrativa capaz de afetar a esfera privada do cidadão deve ser tomada na seqüência de um procedimento administrativo, com reais oportunidades de defesa.

⁸⁴ Com base na teoria do status de Jellinek, Häberle (apud PEREIRA DA SILVA, 1996, p.332) propõe o conceito de "status activus processualis", que traduz o direito de participação no procedimento como um instrumento de fortalecimento do aspecto jurídico material dos direitos fundamentais no Estado prestador.

⁸⁵ A conexão entre direitos fundamentais, organização e procedimento também é ressaltada por Alexy (1997, p. 458). Diz o autor: "Las normas de procedimiento y organización deben ser de forma tal que, con suficiente probabilidad y en suficiente medida, el resultado responda a dos derechos fundamentales". Para Kirchhof, citado por Bonavides (2000, p. 555), os direitos fundamentais "outorgam ao indivíduo uma legítima expectativa de participar em organizações estatais, programas públicos de financiamento e participação na administração".

Essa segunda concepção, que ressalta a dimensão subjetiva do procedimento, é a que se enfoca neste trabalho, para analisar a importância do processo administrativo tributário como garantia dos direitos fundamentais do contribuinte. Como ressalta Xavier (2002, p. 325-326), a função subjetiva do processo administrativo tributário e o seu caráter garantístico são corolários da garantia individual reconhecida no inciso XXXIV, "a", do artigo 5º, da Constituição Federal, segundo o qual "são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direito ou contra ilegalidade ou abuso de poder".

Canotilho (1998), ao tratar da procedimentalização e processualização do Direito Público nos Estados Democráticos de Direito, afirma com propriedade que a relevância que a moderna doutrina juspublicista atribui às estruturas de procedimento e processo justifica-se, porque, dentre outros fatores, assegura aos cidadãos um *status activus processualis* no qual conseguem garantias efetivas de realização e proteção dos direitos fundamentais.

O poder⁸⁶ que o Estado tem de apropriar-se de parcelas da riqueza privada é justificado pela necessidade de manutenção da coletividade. A relação jurídica tributária⁸⁷ é, portanto, uma relação de tensão entre a proteção dos direitos individuais e a garantia da sobrevivência do grupo social. Tributação significa supressão de direitos. O Estado/Fisco tem o poder de constituir autonomamente o título representativo do seu crédito e de impor sanções sem a intervenção do Judiciário. Daí o porquê da vinculação absoluta da atividade tributária à lei e da importância do processo administrativo tributário como um meio de defesa dos direitos do contribuinte, ao lado do processo judicial.

Ressalta Torres (1993, p. 189) que a relação jurídica tributária, a despeito de ser definida como uma obrigação *ex lege*, é totalmente vinculada pelos direitos

⁸⁶ "O instituto tributário retrata a utilização do poder estatal para transferir compulsoriamente parcelas do patrimônio privado para o domínio público" (JUSTEN FILHO, 1998, p.118)

⁸⁷ Segundo Torres (1999, p. 195) relação jurídica tributária "é a que, estabelecida por lei, une sujeito ativo (Fazenda Pública) ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável) em torno de uma prestação pecuniária (tributo) ou não pecuniária (deveres instrumentais)".

fundamentais declarados na Constituição. "Nasce, por força da lei, no espaço previamente aberto pela liberdade individual ao poder impositivo estatal. É rigidamente controlada pelas garantias dos direitos e pelo sistema de princípios da segurança jurídica".

A transferência de recursos do patrimônio do particular para o patrimônio público tem duas finalidades principais. Primeiro, financiar as atividades que este deve realizar. Esta finalidade – financiamento das despesas públicas - é o que se chama de utilização fiscal do tributo. Mas a finalidade econômica do tributo não se limita à arrecadação de recursos financeiros para custeio das atividades estatais. Os tributos são também um importante instrumento de política econômica e quando são utilizados para esse fim, fala-se em extrafiscalidade ou em função extrafiscal dos tributos. Dessa forma, a tributação, além de constituir uma restrição ao direito de propriedade, dado ao caráter fiscal do tributo, é também "uma forma de controle ou indução da liberdade individual, enquanto instrumento - deliberado ou não – de estímulo ou desestímulo de comportamentos, quando não de compulsão" (ATALIBA, 1968, p.10). Portanto, seja na feição fiscal do tributo ou na extrafiscal, a imposição tributária implica interferência na órbita privada do cidadão.

A invasão do Estado no universo privado das pessoas, devidamente autorizada pela lei, ocorre com similitude no campo do direito penal e no campo do direito tributário. Na esfera penal, o indivíduo tem sua liberdade restringida ou privada através da aplicação da pena pelo Poder Judiciário. No âmbito tributário, o patrimônio do cidadão-contribuinte é atingido pela imposição do tributo, sem a necessidade de pronunciamento judicial. Nos dois casos, abre-se um campo fértil para abusos e ilegalidades, o que demanda a determinação de regras claras e de procedimentos racionais a disciplinarem o exercício de tais poderes. Como ressalta Justen Filho (1998, p. 119-120), "as competências tributárias envolvem poderes 'exorbitantes'".

O controle dos poderes atribuídos ao Fisco são efetivados, principalmente, pelo Poder Judiciário. Mas o processo administrativo tributário também desempenha um papel importante na medida em que possibilita o exame

da atividade da fiscalização e do lançamento tributário, no âmbito da própria Administração, de forma mais célere e com melhor embasamento técnico⁸⁸.

A obrigação tributária tem os seus parâmetros delimitados pela lei. O agente do Fisco não tem liberdade para definir as bases materiais da imposição, porque estas são estabelecidas pelas leis instituidoras dos diversos tributos de acordo com as competências e os princípios previstos na Constituição. Sob o aspecto material, portanto, a atividade fiscal deve pautar-se pelo que dita a norma tributária. O lançamento que não esteja em conformidade com os parâmetros materiais da imposição tributária – hipótese de incidência, base de cálculo e alíquota - é passível de impugnação na via administrativa, uma vez que agride direitos fundamentais do contribuinte, principalmente o direito à propriedade e à livre iniciativa. Uma exigência tributária ilegal e desarrazoada implica violação destes direitos, uma vez que, sem a autorização legal, o Estado é carente de legitimidade para captar recursos de terceiros através da tributação.

Da mesma forma, a aplicação de penalidades por descumprimento das obrigações tributárias deve submeter-se ao que prevê a lei. Em alguns casos a própria lei estabelece critérios valorativos que devem ser manejados pelo autuante a fim de dosar ou de enquadrar a pena em uma categoria ou em outra. Mas, mesmo neste caso, devem ser observados os princípios constitucionais que protegem o cidadão-contribuinte.

Sob o aspecto formal ou procedimental, também existem normas que regulam a fiscalização. O procedimento fiscal está indissociavelmente vinculado à validade do ato administrativo do lançamento. As principais diretrizes do agir fiscal dizem respeito à segurança jurídica e aos meios necessários para garantir a ampla defesa do contribuinte. Com base nestas diretrizes, podem ser elencados como princípios informadores do procedimento fiscalizatório: o princípio da objetividade da ação fiscal; o princípio da audiência do interessado e o princípio da instrução probatória ampla, regular e pertinente.

⁸⁸ Machado (1997, p.88) afirma que “muitas vezes o exame dos fatos, no processo administrativo fiscal, se faz com mais conhecimento de causa. E muitas questões de direito ordinário são também melhor apreciadas. A legislação específica de cada tributo é muito melhormente conhecida das autoridades administrativas julgadoras do que da maioria dos juizes”.

O primado da segurança jurídica veda ao Fisco agir com surpresa ou indeterminação. Dessa forma, o princípio da objetividade da ação fiscal exige que os procedimentos fiscalizatórios sejam previamente cientificados aos contribuintes, para que possam se organizar e não terem as suas atividades prejudicadas em função da fiscalização. Todo procedimento fiscalizatório deve ser precedido de aviso, com a concessão de tempo suficiente para que o fiscalizado possa planejar-se materialmente, segundo o escopo da fiscalização. O contribuinte deve submeter-se à ação fiscal, mas o direito público subjetivo que ele tem à liberdade e à propriedade assegura-lhe que possa ordenar sua vida adequadamente, de forma que não prejudique suas atividades além do que for necessário ao desenvolvimento normal da fiscalização. Deve ser aplicado, nesta hipótese, o princípio da proporcionalidade, de forma que o objetivo da ação fiscal seja atingido com o mínimo de lesão ao direito do contribuinte de exercer livremente o seu trabalho, ofício ou profissão.

Por outro lado, a objetividade impõe também que seja delimitado o objeto a ser fiscalizado. Sobre o assunto já se pronunciou o Supremo Tribunal Federal, sumulando que "estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto da investigação" (Súmula 439).

Diante da indisponibilidade do interesse público de um lado e do direito de propriedade do contribuinte do outro, cabe ao agente fiscal buscar a verdade sobre os fatos ocorridos, a fim de determinar com segurança o *quantum* devido e somente aplicar sanções quando restarem caracterizadas as situações típicas. Nesse sentido, é dever do agente do Fisco ouvir o contribuinte sobre fatos ou circunstâncias relacionadas ao objeto da investigação que merecem ser esclarecidas. É o que impõe o princípio da audiência do interessado. Embora na fase da fiscalização não vigore o princípio do contraditório, dada a natureza investigativa do procedimento, a necessidade do fornecimento de informações pelo contribuinte e da sua colaboração na busca da verdade dos fatos, permitem, como diz Xavier (2002, p.317), falar-se em um "contraditório mitigado".

No que diz respeito à instrução probatória, há uma reciprocidade de deveres no sentido de demonstrar inequivocamente a ocorrência do fato jurídico

tributário. O fiscalizado deve permitir o exame de seus livros, documentos, equipamentos ou estabelecimento, relacionados ao exercício da atividade sujeita à incidência tributária⁸⁹. Por outro lado, cabe ao Fisco reunir as provas da efetiva ocorrência dos fatos que ensejaram a exigência tributária ou a aplicação da penalidade, impostas ao fiscalizado⁹⁰.

A produção probatória está relacionada ao direito à ampla defesa. Assim, devem ser postos à disposição do contribuinte todos os elementos que embasaram a imposição, a fim de que ele possa demonstrar que não praticou o fato imputado ou a infração acusada pela fiscalização.

A inobservância dos aspectos formais acima mencionados, pertinentes tanto ao procedimento de fiscalização quanto ao ato do lançamento ou ao ato de aplicação de penalidades, pode infirmar de vícios a exigência imposta ao contribuinte, o qual terá no processo administrativo tributário um meio para defender os seus direitos. Diante de tais defeitos formais, cabe ao órgão julgador declarar a nulidade do ato de lançamento ou de aplicação de penalidade, ou então sanear o processo, quando for possível fazê-lo, restituindo ao contribuinte o prazo para defesa⁹¹.

Sob o aspecto material, eventuais falhas nos levantamentos técnicos realizados pelos agentes do Fisco, podem resultar em exações que afetam ilegalmente o direito de propriedade do contribuinte, na medida em que impõem o recolhimento de tributo em valor superior ao que determina a lei. Nesse caso, também, o processo administrativo tributário atua como garantia do direito de propriedade, haja vista sobretudo a especialização dos julgadores na matéria discutida.

Portanto, o contribuinte tem a faculdade de recorrer à instância administrativa para impugnar o lançamento tributário ou o ato de aplicação de

⁸⁹ O artigo 195, do Código Tributário Nacional, reza que: "Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los."

⁹⁰ A presunção de legitimidade do lançamento permite à Administração exercitar diretamente a sua pretensão de forma executória, mas não a exime de provar o fundamento da exigência tributária formulada.

⁹¹ Nos casos em que ocorre falha na instrução probatória, o vício pode ser saneado com o fornecimento de documentos ou apresentação de dados, com reabertura de prazo para a análise e impugnação destas provas.

penalidade a ele imputados, alegando a violação dos seus direitos fundamentais, que pode decorrer do desrespeito de regras procedimentais no curso da ação fiscal, de falha na aplicação da lei tributária ou de erro nos levantamentos técnicos que subsidiam a fiscalização.

5.3 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO COMO UM INSTRUMENTO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

5.3.1 O Controle da Administração Pública – Considerações Preliminares

A característica mais importante da função administrativa é a submissão estrita à lei. Diferentemente do que acontece na esfera privada, o agente público não pode agir segundo a sua própria vontade, mas deve pautar-se pelos ditames da lei, com vistas ao interesse público⁹². Esta submissão dos atos administrativos à lei, exige que se estabeleça um sistema de controle rigoroso, com mecanismos que assegurem a garantia dos administrados e da própria Administração, de forma que esta alcance os objetivos traçados pela Constituição e que não sejam vulnerados os direitos subjetivos dos indivíduos.

A finalidade do controle da Administração não se restringe ao exame da legalidade de seus atos, mas abrange também a verificação do atendimento dos outros princípios que lhe são previstos no ordenamento jurídico. Daí poder-se afirmar que o controle da Administração Pública tem uma ênfase principiológica.

Cabe ao Estado realizar este controle, seja através dos Poderes Legislativo e Judiciário ou da própria Administração. No entanto, o cidadão também participa dele, uma vez que lhe são conferidos poderes para provocar o procedimento de controle, seja na defesa de seus interesses individuais ou para proteger interesses coletivos⁹³.

⁹² Nos chamados atos discricionários, o regramento não atinge todos os aspectos da atuação administrativa; a lei deixa certa margem de liberdade sobre a oportunidade ou a conveniência da decisão. Mas mesmo nestes casos o poder de ação administrativa, mesmo discricionário, não é totalmente livre, porque sob alguns aspectos, como a competência, a forma e a finalidade do ato, a lei impõe limitações.

⁹³ A Emenda Constitucional nº19, inseriu o § 3º, no artigo 37, prevendo que lei discipline as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta.

Di Pietro (2002, p.599) define o controle da Administração Pública como "o poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos do Poder Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico".

5.3.2 Tipos de Controle

O Poder Legislativo desempenha, em relação a determinados atos da Administração Pública, o denominado controle legislativo ou parlamentar, limitado às hipóteses previstas na Constituição Federal, consistindo em dois tipos de controle: o político⁹⁴ e o financeiro⁹⁵. Apesar da sua importância, o controle legislativo do tipo político não tem alcançado a credibilidade da sociedade, diante da escassez de resultados dessa atuação. Para a falta de efetividade desta espécie de controle legislativo concorrem a falta de interesse político e ausência de sanção. Com relação ao controle legislativo do tipo financeiro, realizado pelos Tribunais de Contas, vale ressaltar o seu fortalecimento, diante das atribuições e poderes sancionatórios, derivados da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000).

O controle jurisdicional da Administração é realizado pelo Poder Judiciário⁹⁶ e abrange os atos, processos, contratos, atividades e até mesmo a omissão ou a inércia da Administração (MEDAUAR, 2002, p.476). Esse controle é provocado mediante o ajuizamento de ações que se desenvolvem segundo os procedimentos formais, com as mesmas garantias inerentes aos demais processos judiciais. A sentença que traduz o ato final do controle é dotada de autoridade de coisa julgada, impondo-se à Administração que é obrigada a acatá-la. Diante da

⁹⁴ O controle político, no âmbito federal, é previsto nas seguintes hipóteses: apreciação de atos do Executivo (arts. 49, I, II, III, IV, XII, XIV, XVI, XVII, e 52, III, IV, V e XI, da CF); convocação de Ministros e pedidos escritos de informação (art. 50 da CF); apuração de irregularidades em Comissões Parlamentares de Inquérito (art. 58, § 3º), apuração e julgamento de crimes de responsabilidade de autoridades (art. 52, I e II).

⁹⁵ O controle financeiro constitui a fiscalização contábil, financeira e orçamentária, a cargo dos Tribunais de Contas (arts. 70 a 75, da CF).

⁹⁶ O Brasil adotou o sistema de jurisdição una, segundo o qual todos os litígios, tanto de natureza administrativa quanto os de interesses exclusivamente privados são resolvidos judicialmente pelos juízes e tribunais do Poder Judiciário. No chamado sistema de jurisdição dúplice, ou contencioso administrativo, de origem francesa, cabe à própria Administração o julgamento definitivo de litígios ocorridos entre ela e os particulares ou seus servidores. Assim, a jurisdição é dual, porque ao lado da Justiça do Poder Judiciário, o ordenamento contempla uma Justiça Administrativa.

efetividade do resultado do controle jurisdicional, ele tem sido considerado o mais importante meio de controle da Administração.

À Administração Pública cabe o controle de seus próprios atos. Trata-se do autocontrole ou controle interno, estabelecido com base no dever-poder de autotutela de que é dotada a Administração Pública, que lhe permite rever seus próprios atos quando ilegais, inoportunos ou inconvenientes⁹⁷. Assim, o Poder Executivo exerce-o amplamente sobre as suas atividades, ao passo que os demais Poderes do Estado o fazem sobre as suas respectivas funções administrativas, por meio de mecanismos e procedimentos estabelecidos em leis e em regulamentos.

O controle administrativo pode ser exercido mediante provocação do cidadão, por meio de recursos administrativos ou *ex officio*. Identificam-se, portanto, duas modalidades: a fiscalização hierárquica e os recursos administrativos. Para determinados órgãos ou atividades específicas podem ser estabelecidos em lei outros meios de controle.

A fiscalização hierárquica é exercida pelos órgãos superiores sobre os inferiores da mesma Administração, com vistas à ordenação, coordenação, orientação e correção de suas atividades e de seus agentes. Essa modalidade, em regra é realizada de ofício pelas autoridades administrativas, mas também pode ser acionada através da provocação do interessado.

Segundo Di Pietro (2002, p.601) “recursos administrativos são todos os meios que podem utilizar os administrados para provocar o reexame do ato pela Administração Pública”. Essa modalidade de controle administrativo tem por fundamento a alínea “a”, do inciso XXXIV, do artigo 5º, da Constituição Federal de 1988, que garante a todos, independentemente de taxas, “o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra a ilegalidade ou abuso de poder”.

⁹⁷ O Supremo Tribunal Federal já sumulou que “A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência e oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial” (Súmula STF 473).

5.3.3 O Controle da Administração Tributária pela Instauração do Processo Administrativo Tributário

A Administração Tributária, por desempenhar função administrativa, submete-se ao controle legislativo, nas espécies político e financeiro, ao controle jurisdicional, mediante o ajuizamento das ações pertinentes, e ao autocontrole, realizado internamente por seus próprios órgãos.

Por sua vez, o controle interno dos atos da Administração Tributária pode se dar através da fiscalização hierárquica ou mediante a interposição de recursos administrativos.

A fiscalização hierárquica no âmbito da Administração Tributária ocorre permanentemente, sem descontinuidade, independentemente de qualquer ordem ou solicitação. O superior hierárquico tem o dever de velar pelo bom e fiel cumprimento da lei e das normas internas e pela execução das atividades de seus subordinados. Assim ocorre, por exemplo, com o chefe ou diretor do departamento de fiscalização com relação aos atos praticados pelos servidores que realizam a fiscalização e a arrecadação de tributos. Qualquer desvio de conduta funcional deve ser apurado, com a conseqüente punição do responsável e correção do ato praticado. Ressalte-se que a fiscalização hierárquica pode ser acionada por qualquer cidadão que tiver ciência da irregularidade.

Outra espécie de controle administrativo realiza-se através dos recursos administrativos. Faz-se necessário, inicialmente, identificar o recurso administrativo frente a outros instrumentos igualmente exercitáveis pelos contribuintes para se relacionarem com a Administração Tributária.

Vários são os meios existentes, em nosso ordenamento jurídico, de que se podem valer os contribuintes para se dirigirem à Administração Tributária, seja para impugnar atos ou para pedir providências em seu favor. Podem ser citados como instrumentos de iniciativa do contribuinte, dentre outros: a consulta fiscal, a denúncia espontânea, o pedido de repetição de indébito, o pedido de parcelamento de dívida, o pedido de retificação de declaração. No entanto, tais meios não

consubstanciam recursos administrativos, uma vez que estes caracterizam-se pela irresignação do contribuinte com relação a um ato da Administração Tributária, seja ele lançamento, aplicação de penalidade, decisão de improcedência de impugnação anterior ou denegação de pedido de restituição. Dessa forma, a característica principal do recurso é a contestação de um ato anterior da própria Administração Tributária.

Portanto, o processo administrativo tributário, que é instaurado pelo recurso⁹⁸, é um instrumento de controle da Administração Tributária. A análise das argumentações do recorrente, com base no amplo poder de instrução probatória do julgador administrativo na busca da verdade material, permite uma decisão abalizada sobre a legalidade do ato praticado.

O reconhecimento do processo administrativo tributário como um instrumento de autocontrole não significa submetê-lo à vontade da própria Fazenda no que tange à sua missão arrecadatória, mas afirmar o seu papel de meio para a verificação da conformidade dos atos administrativos tributários com a lei e o direito. Em várias passagens já se afirmaram a imparcialidade do órgão julgador e a diferença entre os escopos da função ativa e da função judicante da Administração Tributária.

5.4 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO COMO UM INSTRUMENTO DE LEGITIMAÇÃO DA ATIVIDADE TRIBUTÁRIA

O processo administrativo tributário tem nítida relação com o princípio democrático acolhido pela Constituição de 1998, pois à medida que permite o controle da função administrativa-tributária, viabiliza a participação do cidadão-contribuinte na formação do ato administrativo tributário. Controle e participação: eis as palavras-chave da concretização da democracia nas relações entre o Fisco e o cidadão-contribuinte.

⁹⁸ Existem várias denominações para designar a peça produzida pelo sujeito passivo para contestar ato da Administração Tributária, tais como: recurso, impugnação, reclamação, contestação.

O controle da formação do ato administrativo em matéria tributária impede que o agente público desvie-se da finalidade legal. A participação do cidadão-contribuinte atende aos ideais de justiça fiscal e de legitimação da atividade tributária.

Di Pietro (1993, p.33-39) relaciona várias formas de participação do particular na Administração. Como formas diretas menciona o direito de ser ouvido, relacionado com o direito de defesa e a enquete. Como modalidades indiretas destaca a participação popular em órgãos de consulta; a participação popular em órgãos de decisão e a participação por via do Poder Judiciário.

Seja na função ativa da Administração Tributária ou no âmbito da função judicante podemos identificar circunstâncias em que é dada ao cidadão-contribuinte a oportunidade efetiva de participação, segundo algumas das modalidades elencadas por Di Pietro.

A colaboração do cidadão-contribuinte na instrumentalização da arrecadação e da fiscalização do tributo constitui importante forma de participação popular na Administração Tributária. Diante da complexidade dos fatos tributários têm sido atribuídos aos contribuintes vários deveres instrumentais que facilitam a fiscalização dos tributos, como a escrituração de livros e a apresentação de documentos de informações econômico-fiscais.

Outros deveres apresentam-se como verdadeiros poderes conferidos pela Administração Fazendária. É o que acontece quando o próprio contribuinte apura o tributo devido e efetua o seu recolhimento, concretizando um ato jurídico com eficácia *a priori* que se submete à verificação posterior pelo Fisco, através do denominado lançamento por homologação. A preferência do legislador por essa modalidade de lançamento assenta-se em muitas razões de ordem econômica, política ou jurídica, como o despreparo do aparato administrativo de cobrança, o seu elevado custo, a impossibilidade de se conhecerem os dados próprios do contribuinte, a agilização na arrecadação dos tributos etc. Na prática, através do lançamento por homologação, há uma transferência do custo das atividades de gestão administrativa para o contribuinte.

A participação do contribuinte nos órgãos judicantes também revela uma forma de participação popular na Administração Tributária. Os denominados Conselhos de Contribuintes são órgãos administrativos de julgamento em matéria tributária, em segunda instância, que possuem composição paritária com representantes do Fisco e dos Contribuintes. A representação paritária representa uma tradução dos anseios democráticos.

O equilíbrio de forças nos Conselhos de Contribuintes não é fruto unicamente dos interesses opostos no papel desempenhado no julgamento. Na apreciação consciente das questões, os representantes dos contribuintes não estão – ou não deveriam estar – vinculados à tese do recurso, assim como aos representantes do Fisco não cabe a defesa indiscriminada do lançamento. É preciso desmistificar essa imagem. Os membros desses órgãos de julgamento desempenham função pública e é com vistas à finalidade pública de fazer cumprir a lei que devem atuar.

Outra forma de participação do contribuinte ocorre através dos direitos procedimentais atinentes ao princípio do contraditório e da ampla defesa. Nesse contexto, o processo administrativo tributário surge como uma via de discussão através de uma estrutura processual dialética segundo a qual são apresentados pelos contribuintes ou outras pessoas envolvidas os seus argumentos. É o momento em que a relação Fisco/contribuinte libera-se do viés autoritário e abre-se ao discurso.

Os julgamentos no universo administrativo proporcionam uma análise mais acurada, sob o aspecto técnico, dos procedimentos fiscais realizados. Além disso, a maior proximidade temporal com os fatos envolvidos na questão permitem uma produção probatória mais fecunda. Esta ambiência favorável para o deslinde das questões tributárias propicia uma ampla base objetiva para se decidir, tornando a decisão administrativa mais suscetível de aceitação e de cumprimento. Dessa forma, além da possibilidade do contraditório, a qualidade da decisão proferida, com motivação e fundamentação bem delineadas, contribuem para a aceitação da imposição tributária como manifestação de um poder legítimo.

Constituindo-se em uma forma de poder essencialmente unilateral, marcado pela compulsoriedade da prestação tributária, o poder de tributar carece de legitimação através do reconhecimento da sociedade.

A legitimidade não se confunde com a legalidade⁹⁹. Apesar de serem conceitos intimamente relacionados, não há identidade entre eles, a legalidade possui um sentido mais técnico-jurídico, enquanto a legitimidade envolve aspectos não só jurídicos, mas também políticos e ideológicos. A idéia de legitimidade traz à baila as noções de participação e aceitação popular.

O processo administrativo tributário é, portanto, um dos meios através dos quais o poder de tributar adquire legitimidade. Constitui, também, um dos reflexos do princípio da transparência, um dos principais pilares da Administração Pública contemporânea, pois como destaca Moreira Neto (1998, p. 39), "a transparência resulta da necessária motivação, da abertura do acesso às informações do contraditório e da aceitação da participação popular na forma e pelos meios que sejam compatíveis com um razoável nível de eficiência".

⁹⁹ Para Bonavides (1998, p.112), a legalidade de um regime democrático é o seu enquadramento nos moldes de uma constituição observada e praticada, enquanto que a legitimidade será sempre o poder contido naquela constituição, exercendo-se de conformidade com as crenças, valores e princípios da ideologia dominante, no caso a ideologia democrática.

6 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NOS ESTADOS DA FEDERAÇÃO BRASILEIRA

6.1 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

O processo administrativo tributário no Brasil não está disciplinado de modo uniforme, pois não há uma lei federal, de caráter geral, que regule a matéria e vincule União, Estados e Municípios. Ao contrário, cada ente político estabelece suas próprias regras, submetendo os contribuintes a múltiplas disciplinas quando realizam operações sujeitas a mais de uma incidência tributária ou quando atuam em várias unidades da Federação.

A matéria processual administrativa tributária está adstrita ao princípio da legalidade e é informada, ainda, por diversos dispositivos constitucionais: artigo 5º, incisos LIII, LIV e LV (respectivamente, juiz natural, devido processo legal e ampla defesa), artigo 22, inciso I e parágrafo único (competência legislativa privativa da União); art. 24, incisos I, XI e parágrafos 1º a 4º (competência legislativa concorrente da União, Estados e Distrito Federal) e artigo 37 (princípios da administração pública).

Aplicam-se, de forma geral, os artigos 145, 151, III e 156, IX, do Código Tributário Nacional, que dizem respeito à impugnação do lançamento, à suspensão por reclamações ou recursos da exigibilidade do crédito tributário e à extinção do crédito tributário via decisão administrativa, respectivamente.

No âmbito federal, além da Lei nº 9.784/99 que trata do processo administrativo da União, há o Decreto 70.235/72, disciplinando o procedimento e o

processo administrativo tributário federal, e suas alterações posteriores, em especial aquelas promovidas pela Lei 8.748/93.

Incontáveis leis, estaduais e municipais, disciplinam o processo administrativo tributário nos Estados, no Distrito Federal e nos Municípios.

O foco do presente trabalho prende-se ao processo administrativo tributário nos Estados da Federação. Portanto, para apresentar um panorama geral do modelos estaduais, tanto no que diz respeito à estrutura dos órgãos de julgamento, quanto no que tange ao esquema procedimental, dividir-se-á a abordagem de acordo com as regiões brasileiras, enfatizando-se os Estados cujos modelos tenham maior relevância ou melhor representem a região na qual estão inseridos.

Com relação aos órgãos de julgamento, a estrutura predominante é o julgamento singular em primeira instância, com julgadores recrutados entre servidores do quadro de auditores fiscais (ou denominação equivalente), e julgamento em segunda instância realizado por órgão colegiado com representantes do Fisco e dos contribuintes. Os órgãos julgadores de primeira e de segunda instâncias podem estar congregados em um só órgão, ou submetidos à direção de unidades organizacionais diferentes.

Junto aos órgãos colegiados de segunda instância atuam representantes fazendários, com a função de zelar pelo cumprimento das leis e de defender os interesses da Fazenda Pública Estadual, sem direito a voto. Tais representantes podem ser servidores do quadro de Procuradores do Estado ou servidores fazendários designados para este fim.

A denominação dos órgãos de julgamento não é uniforme nos Estados e no Distrito Federal. Ao todo, são 3 (três) Contenciosos¹⁰⁰, 8 (oito) Tribunais Administrativos e 16 (dezesesseis) Conselhos.

¹⁰⁰ A denominação contencioso administrativo pode ser tomada segundo vários sentidos. Em um sentido amplo significa toda lide envolvendo a Administração Pública e o particular. Em um sentido estrito designa o modelo de jurisdição administrativa existente nos países que adotam a dualidade de jurisdições, como é o caso da França. No Brasil, esta terminologia tem sido utilizada, ainda, para nominar o órgão julgador do processo administrativo tributário.

No que se refere ao fluxo processual, na maioria dos Estados a atividade dos órgãos de julgamento é acionada pela impugnação ao lançamento ou ao ato de aplicação de penalidades que são formalizados através de um documento denominado, geralmente, Auto de Infração. Em alguns Estados, como Amazonas, Amapá, Rondônia, Roraima, Tocantins, Ceará, Sergipe, Paraíba, São Paulo e Paraná, mesmo que não tenha sido impugnado, o Auto de Infração é submetido a julgamento em primeira instância. Neste caso, inexistindo o contencioso diante da falta de contestação do sujeito passivo, não há que se falar em processo. Tem-se na realidade um procedimento de controle da legalidade do ato, que não se confunde com a atividade judicante relativa à solução de controvérsias entre o Fisco e os contribuintes¹⁰¹.

O julgamento em primeira instância, realizado de forma singular ou colegiada, pode ser precedido de manifestação da autoridade lançadora sobre os termos da impugnação interposta pelo sujeito passivo, formalizada em uma peça denominada informação fiscal, réplica fiscal ou contestação fiscal. Proferida a decisão, pela improcedência ou nulidade do Auto de Infração, o sujeito passivo é comunicado da decisão, não se exigindo dele, logicamente, nenhuma providência. Neste caso, todos os Estados prevêem o recurso de ofício para o órgão julgador de segunda instância, quando o valor do Auto de Infração for igual ou superior ao valor de alçada estipulado. Declarada a procedência total ou parcial do Auto de Infração o sujeito passivo é intimado para recolher o crédito tributário estabelecido na decisão ou recorrer à segunda instância de julgamento. Tratando-se de procedência parcial do Auto de Infração, também é exigida a interposição de recurso de ofício, quando o montante correspondente à redução exceder ou for igual ao valor de alçada.

Da decisão de segunda instância, sempre proferida de forma colegiada, cabem recursos, variando, em cada Estado, a quantidade e a denominação dos mesmos. De modo geral, são previstos recursos nas seguintes hipóteses: a) para

¹⁰¹ Há quem entenda, porém, que a lavratura de auto de infração, encerrando um lançamento tributário ou um ato de aplicação de penalidade, instaura automaticamente a situação contenciosa. Nesse sentido, Nogueira (1995, p. 251) afirma que "o auto de infração instaura a instância e mesmo que o contribuinte concorde ou não se defenda, deve obrigatoriamente haver julgamento. Se o contribuinte não se defende, deverá assim mesmo haver julgamento, embora à sua revelia, podendo até ser favorável ao contribuinte ou reconhecida a nulidade, de ofício".

uniformização de jurisprudência quando há divergência entre o acórdão proferido e decisão anteriormente tomada ou entre as decisões das Câmaras de julgamento; b) para esclarecer dúvida ou obscuridade da decisão; c) quando existe matéria de fato ou de direito não apreciada; d) quando há prova incontestada de erro de fato substancial.

Existe, ainda, previsão de recurso hierárquico contra decisão desfavorável à Fazenda, nos Estados do Paraná, do Acre, de Alagoas, da Paraíba, do Distrito Federal e do Rio de Janeiro. Tal recurso geralmente é interposto pela representação fazendária junto ao colegiado de segunda instância. Neste caso, é atribuída ao Secretário da Fazenda a competência para desconstituir a decisão do órgão de segunda instância favorável ao sujeito passivo.

Intimado o sujeito passivo para recolhimento da exigência tributária, sem que ele efetue o pagamento, parcele o débito ou interponha recurso, quando cabível, o processo é encaminhado para inscrição na Dívida Ativa do Estado, ressalvado o caso dos Estados anteriormente relacionados, onde há julgamento de Autos de Infração não impugnados, à revelia do autuado.

6.2 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NOS ESTADOS DA REGIÃO NORTE

O processo administrativo tributário nos Estados da região norte está disciplinado de forma bastante heterogênea. Quanto aos órgãos de julgamento, a característica predominante é a existência de duas instâncias administrativas, a primeira composta por julgadores singulares recrutados do quadro de auditores fiscais (ou denominação equivalente) e a segunda constituída por representantes do fisco e dos contribuintes que proferem decisão colegiada. Difere deste modelo o Estado do Amapá, cuja decisão de primeira instância não é tomada singularmente, mas de forma colegiada, pela Junta de Julgamento.

Em Roraima, em Rondônia, no Amazonas, no Amapá e no Tocantins a primeira instância aprecia e decide sobre o lançamento ou o ato de aplicação de penalidade, mesmo que o sujeito passivo não os impugne.

Nos Estados do Pará, de Rondônia e do Amazonas os órgãos julgadores são subordinados hierarquicamente ao titular da pasta da Fazenda. Como se verá adiante, tal estrutura não é recomendável, por limitar a autonomia decisória do julgador e possibilitar a interferência da Administração Tributária ativa na atividade judicante. Apesar da subordinação hierárquica dos órgãos julgadores, nesses Estados não existe o recurso hierárquico das decisões do Conselho de Contribuintes ao Secretário da Fazenda. Dos Estados da região norte, apenas o Acre mantém este tipo de recurso.

No que tange à estrutura organizacional, merecem destaque o Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais de Rondônia e o Contencioso Administrativo Tributário de Tocantins, que congregam as instâncias administrativas em uma só estrutura, subordinada a uma única direção, o que favorece à uniformização dos procedimentos e à celeridade do julgamento.

A representação fazendária é exercida pelo Procurador do Estado (Procurador da Fazenda Estadual ou Procurador Fiscal Estadual), exceto no Tocantins e em Rondônia, onde existe um grupo de auditores fiscais especialmente designados pelo Secretário da Fazenda para funcionar junto ao órgão de segunda instância, com a competência para acompanhar os processos em julgamento, contra-arrazoar recursos voluntários, manifestar-se pela confirmação ou reforma das decisões recorridas, propor diligências e produzir sustentação oral das pretensões fazendárias em sessões de julgamento.

Vários tipos de recursos podem ser interpostos pelo contribuinte em face da decisão de segunda instância, perante o mesmo órgão que a proferiu; não existe uniformidade de denominação, como também são diversos os prazos e os requisitos para oferecê-los.

6.3 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NOS ESTADOS DA REGIÃO NORDESTE

Na região nordeste, merecem ser destacados os modelos do Ceará, da Bahia e de Pernambuco; os dois primeiros pela autonomia que desfrutam e pela

consolidação de sua estrutura organizacional, e o segundo, pela singularidade no que diz respeito à composição.

O Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará – CONAT, instituído pela Lei nº 12.732/97, é órgão vinculado ao Secretário da Fazenda, sem subordinação hierárquica, com competência para decidir questões envolvendo o Estado e o sujeito passivo da obrigação tributária relativas à exigência do crédito tributário, restituição de tributos estaduais pagos indevidamente e aplicação de penalidades e demais encargos relacionados ao pagamento e à restituição de tributos.

Compõem o CONAT o Conselho de Recursos Tributários, a Célula de Julgamento de 1ª Instância, a Célula de Perícia e Diligências, a Célula de Consultoria e Planejamento, a Célula de Suporte ao Processo Administrativo Tributário e a Célula de Apoio Logístico. Como se observa, o contencioso cearense possui uma estrutura organizacional bem definida, com a departamentalização de todas as atividades que envolvem a preparação, a instrução e o julgamento do processo administrativo tributário.

Em primeira instância, o processo administrativo tributário é julgado por julgadores singulares, membros da Célula de Julgamento de 1ª Instância, nomeados pelo Secretário da Fazenda, entre servidores do Grupo Ocupacional Tributação, Arrecadação e Fiscalização, com curso superior, preferencialmente de Direito. O Conselho de Recursos Tributários, com competência para o julgamento em segunda instância, é órgão paritário, com representantes dos contribuintes, indicados pelas Federações do Comércio, da Indústria, da Agricultura e das Micros e Pequenas Empresas do Estado do Ceará, e representantes do Fisco, para mandato de dois anos. Os representantes do Fisco devem preencher os mesmos requisitos que são estabelecidos para os julgadores de primeira instância.

Quanto ao processo propriamente dito, diferentemente do que ocorre em quase todos os Estados, o modelo cearense prevê o julgamento do Auto de Infração ainda que não tenha sido impugnado¹⁰². Como foi visto, a apreciação de lançamentos ou de atos de aplicação de penalidades não contestados pelo sujeito

¹⁰² Artigo 51, parágrafo único, da Lei nº 12.732, de 24 de setembro de 1997, do Estado do Ceará.

passivo é mera revisão do ato da autoridade fiscal, não existindo nesse caso processo propriamente dito, já que não há contraditório.

Outra característica importante do processo administrativo tributário do Estado do Ceará é a ausência de réplica fiscal. Lavrado o Auto de Infração, o autuante não se manifesta quanto à impugnação, cabendo à Célula de Perícias e Diligências esclarecer as questões de fato argüidas na defesa.

O Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF, órgão que congrega as duas instâncias julgadoras do processo administrativo tributário no Estado da Bahia, é vinculado diretamente ao Secretário da Fazenda, compondo a sua estrutura organizacional seis Juntas de Julgamento Fiscal, com competência para julgamento em primeira instância; duas Câmaras de Julgamento Fiscal, com competência para o julgamento em segunda instância; a Câmara Superior, formada pelos componentes das duas Câmaras de Julgamento, com competência para, dentre outras hipóteses, julgar os recursos de revista contra decisão das Câmaras; e a Secretaria que compreende a Coordenação Administrativa, a Coordenação de Assessoria Técnica e a Coordenação de Avaliação.

O julgamento em primeira instância não é realizado singularmente, mas coletivamente, por maioria de votos, por Juntas de Julgamento Fiscal, compostas, cada uma, por três auditores fiscais nomeados pelo Secretário da Fazenda¹⁰³.

Outra característica particular do processo administrativo tributário baiano é o rito adotado quando é votada matéria contida em lei ou em ato normativo considerado ilegal. Neste caso, a autoridade julgadora submete à Junta ou ao Conselho proposta à Câmara Superior no sentido de representar o fato ao Secretário da Fazenda que decidirá, ouvida a Procuradoria, pela propositura da modificação ou revogação da lei ou ato considerado ilegal, ficando sobrestado o

¹⁰³ Artigos 6º e 23 do Decreto nº 7592, de 04 de junho de 1999. O julgamento colegiado em primeira instância ocorre também nos Estados do Amapá, de Pernambuco e do Rio de Janeiro, prevalecendo nos demais Estados a decisão por julgador singular.

processo até a solução da questão¹⁰⁴.

Também merece ser destacada a previsão legal para a possibilidade de cancelamento e de redução de multas, atendendo, inclusive, ao apelo de equidade. Nesse sentido o artigo 158 do Decreto 7.629/99 faculta às Juntas de Julgamento Fiscal e às Câmaras do CONSEF reduzir ou cancelar multas por descumprimento de obrigações acessórias, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo. Por seu turno, o artigo 159 da mesma lei atribui ao CONSEF, através da Câmara Superior, a competência para dispensar ou reduzir multa por infração de obrigação principal, em razão do apelo de aplicação de equidade.

Em Pernambuco, o processo administrativo tributário é julgado pelo Tribunal Administrativo Tributário – TATE, que integra a estrutura da Contencioso Administrativo Tributário – CAT, órgão subordinado ao Secretário da Fazenda. Duas características peculiares diferenciam o órgão julgador pernambucano dos demais: a forma de recrutamento dos julgadores, que se dá através de concurso público privativo para bacharéis em direito, e a ausência de órgão paritário, com representantes do Fisco e dos contribuintes. Em todos os Estados os julgadores são recrutados entre os servidores fazendários, principalmente ocupantes do cargo de auditor fiscal, que, em segunda instância, realizam o julgamento de forma colegiada, tendo como pares os representantes dos contribuintes.

Em primeira instância, o processo administrativo tributário é julgado de forma colegiada pelas Turmas Julgadoras, compostas por três julgadores, que devem interpor recurso de suas próprias decisões não unânimes, quando estas sejam favoráveis ao sujeito passivo, quando considerá-lo parcial ou integralmente desobrigado do pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária; quando

¹⁰⁴ “Artigo 168. Sempre que se encontrar em votação matéria contida em lei ou em ato normativo considerado ilegal, ou se já decidida em última instância pelo Poder Judiciário, observar-se-á o seguinte: I – a autoridade julgadora deverá submeter à Junta ou à Câmara proposta à Câmara Superior do CONSEF no sentido de que represente ao Secretário da Fazenda, visando à decisão; II – caberá à Câmara Superior do CONSEF decidir quanto representar ou não ao Secretário da Fazenda; III – o Secretário da Fazenda, ouvida a Procuradoria da Fazenda Estadual, decidirá quanto à conveniência ou não de propositura de modificação da lei ou ato considerado ilegal; [...] V – o processo administrativo ficará sobrestado até que ocorra a modificação ou revogação da lei ou do ato normativo em exame ou o despacho denegatória da representação ou proposição.” (Decreto nº 7.629, de 09 de julho de 1999).

excluírem da ação fiscal qualquer dos autuados; e quando desclassificarem a penalidade proposta, observado o valor de alçada de R\$ 10.0000,00 (dez mil reais)¹⁰⁵. A impugnação pode ser apresentada diretamente na segunda instância quando se referir a aplicação de multa regulamentar cujo valor seja superior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais)¹⁰⁶.

Contra decisão de primeira instância só é admitido recurso ordinário acompanhado do depósito da quantia equivalente a 20% (vinte por cento) do valor da respectiva condenação, com atualização e demais acréscimos legais cabíveis, nos casos de decisão não unânime, ou em caso de decisão unânime, esta divergir de decisão proferida por outra Turma Julgadora ou pelo Pleno do TATE¹⁰⁷.

Existe a previsão de interferência do Secretário da Fazenda nos julgados do TATE, mas esta restringe-se aos casos em que o órgão julgador deixa de aplicar norma, ainda que o faça por considerá-la ilegal ou inconstitucional, e essa decisão

¹⁰⁵ Previsão no § 1º, do artigo 75, da Lei 10654, de 27 de novembro de 1991, combinado com o artigo 1º, do Decreto nº 24.639, de 14 de agosto de 2002. “Art. 75. Haverá reexame necessário nos seguintes casos: I – da decisão não unânime de Turma Julgadora na hipótese em que: a) seja favorável ao sujeito passivo, quando considerá-lo parcial ou integralmente desobrigado do pagamento de tributo ou penalidade pecuniária; b) excluir da ação fiscal qualquer dos autuados; e c) desclassificar a penalidade proposta. [...]§ 1º O Poder Executivo poderá estabelecer, mediante decreto, limite de valor para efeito de não interposição do reexame necessário previsto neste artigo.”

¹⁰⁶ Artigo 41, § 1º, da Lei 10654/91: “§ 1º Para fins deste artigo, considera-se impugnação: I – defesa dirigida: a) à respectiva Turma Julgadora, impugnando lançamentos de ofício relativos à obrigação tributária principal ou acessória, ou a ato administrativo denegatório de pedido de reavaliação de bens; b) ao Tribunal Pleno, impugnando a aplicação de multa regulamentar, conforme prevista no § 3º do art. 25, cujo valor seja superior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais), observando-se quanto à atualização o disposto no artigo 2º da Lei 11.922, de 29 de dezembro de 2000;”

¹⁰⁷ “Art. 78. O recurso ordinário poderá ser, dentro do prazo legal, interposto: I – pelo sujeito passivo da obrigação tributária, diretamente ou por intermédio de representante legal, na hipótese de decisão que entenda ter-lhe sido prejudicial; II – pela Fazenda Pública, por intermédio do Procurador do Estado, com exercício no TATE. § 1º Na hipótese prevista no inciso I do “caput”, o recorrente comprovará o depósito prévio de 20 % (vinte por cento) do valor da respectiva condenação na primeira instância, com atualização e demais acréscimos legais cabíveis, observado o disposto no art. 89 desta Lei, sendo admissível o recurso ordinário somente se: I – a decisão não for unânime; e II – tendo sido a decisão unânime esta divergir de decisão proferida por outra Turma Julgadora ou pelo Pleno do TATE, cabendo ao recorrente, sob pena do não-conhecimento do recurso interposto com este fundamento, instruir processo com cópia das decisões, destacando os trechos que configurem a divergência e mencionando as circunstâncias que identifiquem ou, pelo menos, assemelhem os casos confrontados.” (Lei 10.654/91, alterada pela Lei 12.149/01).

não é declarada nula pelo Tribunal Pleno ou pelo Presidente do TATE¹⁰⁸. No entanto, essa participação não pode ser equiparada ao recurso hierárquico previsto em várias leis estaduais nas hipóteses de decisão desfavorável à Fazenda. No caso específico da lei vigente em Pernambuco, que expressamente veda ao julgador deixar de aplicar norma por considerá-la ilegal ou inconstitucional, a intervenção do Secretário da Fazenda tem o fito de corrigir o desrespeito a essa determinação legal.

Cabe também destacar uma característica importante do modelo pernambucano que é a edição, pelo Tribunal Pleno, de súmulas administrativas com efeito normativo e vinculante para os órgãos julgadores, desde que homologadas pelo Governador do Estado¹⁰⁹.

As regras do processo administrativo de Pernambuco são marcadas pela rigidez e pela limitação do direito de defesa do contribuinte, derivada, sobretudo, da exigência de depósito recursal e da restrição do recurso contra a decisão de primeira instância, somente para os casos de decisões não unânimes e de decisões unânimes divergentes de decisões anteriormente proferidas.

A exigência de depósito como condição de admissibilidade do recurso à segunda instância administrativa deve ser analisada sob o prisma do princípio da proporcionalidade, na medida em que revela colisão entre princípios constitucionalmente estabelecidos. De um lado está o interesse público consubstanciado na necessidade de garantir-se o recebimento do crédito tributário, de outro estão o direito à ampla defesa e o princípio da isonomia, entre outros que podem ser citados.

¹⁰⁸ “Art. 4º- [...]. § 10. A autoridade julgadora não poderá deixar de aplicar ato normativo, ainda que sob a alegação de ilegalidade ou inconstitucionalidade. § 11 – A não observância do disposto no parágrafo anterior ensejará nulidade da decisão a ser declarada, sucessivamente: I – pelo Tribunal Pleno, no prazo de 15 (quinze) dias contados da data de publicação da respectiva decisão; II – pelo Presidente do TATE, na omissão do Tribunal Pleno, no prazo de 10 (dez) dias contados do termo final do prazo previsto no inciso anterior; III – pelo Secretário da Fazenda, por provocação do Procurador do Estado que funcione perante o Tribunal, no prazo de 10 (dez) dias contados do termo final do prazo previsto no inciso anterior, por omissão da autoridade ali referida.” (Lei nº 10.654/91, alterada pela Lei nº 11.903/00).

¹⁰⁹ “Artigo 83. Compete ao Tribunal Pleno: [...] IV – sumular semestralmente a jurisprudência dos órgãos julgadores do TATE, que resulte de decisões tomada por unanimidade ou que tenham sido proferidas pelo Tribunal Pleno, reiteradamente, no decorrer de, no mínimo, 12 (doze) meses imediatamente antecedentes à data da respectiva súmula. [...] §6º. As súmulas a que se refere o inciso IV do caput poderão ter eficácia normativa a partir da sua publicação no Diário Oficial, desde que homologadas pelo Governador do Estado”. (Lei nº 10.654/91, alterada pela Lei 11.903/00).

Indaga-se principalmente o atendimento ao subprincípio da necessidade, haja vista a existência de meios para conferir ao Poder Público as garantias contra medidas que o contribuinte possa tomar com a intenção de não cumprir com suas obrigações tributárias, como é o caso da Medida Cautelar Fiscal. Por outro lado, o crédito tributário goza de privilégios que contribuem para garantir o seu recebimento pela Fazenda Pública. Demonstra-se, com isso, que há outros meios menos gravosos para resguardar os interesses do Poder Público, que não a instituição de depósito recursal, mesmo porque o recolhimento de um percentual do crédito tributário exigido não o garante integralmente, representando, na realidade, apenas uma antecipação da receita tributária.

Com relação ao princípio da isonomia, observa-se grave afronta tendo em vista que nas leis que estabelecem tal exigência, não existem ressalvas que permitam a dispensa do depósito nos casos da impossibilidade material de realizá-lo ou nos casos em que a situação econômica do contribuinte não permita o seu recolhimento sem prejuízo da solvência ou da continuidade de suas atividades. A prevalecer a exigência do depósito indistintamente, estar-se-ia privilegiando aqueles que têm mais recursos com o benefício da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, que é uma regra estabelecida no CTN, norma com *status* de lei complementar.

A matéria foi submetida ao Supremo Tribunal Federal, em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade, em face da sua exigência no âmbito federal, prevista no §2º do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, através da modificação introduzida pela Medida Provisória nº 2176-79. O pedido liminar de suspensão da exigência do depósito foi indeferido, sob o argumento de que não havia ofensa aos princípios do contraditório, do devido processo legal e da ampla defesa, afirmando-se, ainda a ausência de garantia de duplo grau de jurisdição administrativa¹¹⁰.

No entanto, a conclusão da Suprema Corte não deve ser tomada de forma absoluta para todo e qualquer caso, tendo em vista que a análise em abstrato não afasta o juízo da proporcionalidade no caso concreto, em sede de controle difuso de constitucionalidade.

¹¹⁰ ADIN's nº 1922-9 e 1976-7, cujas liminares foram julgadas em Acórdão publicado no Diário de Justiça do dia 24.11.2000.

Quanto à forma de recrutamento dos julgadores, a opção pernambucana, apesar de revelar de modo mais evidente a imparcialidade do órgão julgador, já que as atividades de lançamento e de julgamento são conferidas a pessoas ocupantes de cargos distintos, não atende de forma satisfatória à qualidade técnica do julgamento. A experiência adquirida na área de auditoria fiscal permite ao julgador uma análise mais acurada sob o ponto de vista do aspecto técnico dos levantamentos fiscais, dispensando a remessa do processo a assessores em contabilidade, para a solução das questões fáticas controvertidas. O fato de os julgadores do TATE serem bacharéis em Direito, por outro lado, não significa que a qualidade técnico-jurídica dos julgados seja superior a das decisões proferidas pelos órgãos julgadores dos outros Estados. Dada a singularidade da função judicante, é comum a designação de pessoas com formação jurídica oriundas dos próprios quadros de servidores fazendários.

6.4 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NOS ESTADOS DA REGIÃO CENTRO-OESTE

A disciplina do processo administrativo tributário nos Estados da Região Centro-Oeste é relativamente nova. As leis que regulam o processo administrativo tributário em Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Goiás foram editadas em 2001.

O Distrito Federal, por reunir as competências para instituir tributos estaduais e municipais, possui um contencioso administrativo tributário com características diferentes das observadas nos outros Estados. Os processos originados de lançamento de ICMS e de ISS e da aplicação de penalidades relativas a estes impostos submetem-se a rito diverso daquele previsto para os processos relativos à exigência dos outros impostos de competência distrital. Em primeira instância, o processo é julgado pelo Diretor do Departamento da Receita. O Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais – TARF, criado pela Lei nº 657/94, é o órgão competente para o julgamento, em segunda instância. Trata-se de um órgão colegiado, com representação paritária, composto por representantes da Fazenda e dos contribuintes, inclusive dos proprietários de imóveis, tendo em vista a competência distrital para a cobrança do imposto predial e territorial urbano - IPTU.

Nos Estados de Goiás e de Mato Grosso, as instâncias administrativas estão reunidas em um só órgão de julgamento¹¹¹. O modelo goiano possui uma estrutura orgânica bem delimitada, composta pelos órgãos de julgamento propriamente ditos (Conselho Pleno, Câmaras Julgadoras e Corpo de Julgadores de Primeira Instância) e pelos órgãos auxiliares, cujas atribuições estão relacionadas ao preparo e controle dos processos e ao apoio administrativo e técnico das atividades do Conselho Administrativo Tributário. Em primeira instância, a decisão é tomada de forma singular pelo julgador, servidor ocupante do cargo de Auditor Fiscal de Tributos Estaduais, integrante do Corpo de Julgadores de Primeira Instância. Em segunda instância, a decisão é proferida de forma colegiada, pela Câmara Julgadora, órgão paritário, com representantes do Fisco e dos contribuintes. A representação fazendária no Conselho, diferentemente do que ocorre na maioria dos Estados, cabe ao Corpo de Representantes Fazendários integrado por servidores do quadro de Auditor Fiscal dos Tributos Estaduais, e não ao Procurador do Estado (ou Procurador Fiscal).

Quanto ao rito processual do modelo goiano, destaca-se a possibilidade de impugnação do Auto de Infração diretamente na segunda instância, sem apreciação prévia do órgão de primeira instância¹¹². Outra circunstância que merece ser ressaltada é a previsão de julgamento em instância única quando se tratar de Auto de Infração cujo valor originário atualizado do tributo ou da penalidade pecuniária não exceder a R\$ 700,00 (setecentos reais), na data de sua lavratura¹¹³.

As características das instâncias julgadoras dos demais contenciosos da região centro-oeste não diferem das que foram expostas relativamente ao modelo do Estado de Goiás, porque, em primeira instância, o julgamento é realizado de forma singular, por julgadores recrutados entre servidores fazendários¹¹⁴ e, em segunda

¹¹¹ Em Goiás tem-se o Conselho Administrativo Tributário - CAT, criado pela Lei nº 13.882, de 23 de julho de 2001. No Mato Grosso a decisão sobre os litígios de natureza tributária cabe ao Órgão de Julgamento de Processos Administrativos Tributários - OJPAT (art. 44 da Lei nº 7.609, de 28 de dezembro de 2001).

¹¹² "Art. 28. A impugnação, em primeira ou em segunda instância, instruída com os documentos que a fundamentarem, será apresentada, conforme o caso, ao Núcleo de Preparo Processual da circunscrição do domicílio fiscal do sujeito passivo ou ao Centro de Controle e Preparo Processual." (Lei nº 13.882, de 23 de julho de 2001).

¹¹³ Art. 30, parágrafo único, da Lei nº 13.882, de 23 de julho de 2001.

¹¹⁴ Em Mato Grosso do Sul o julgador de primeira instância é designado entre servidores fazendários bacharéis em Ciências Jurídicas. Em Mato Grosso, exige-se que o julgador seja Fiscal de Tributos Estaduais com graduação em Direito, Ciências Contábeis, Ciências Econômicas ou Administração.

instância, cabe a um órgão colegiado, com representação paritária, a decisão sobre o recurso interposto.

A nota peculiar do processo administrativo tributário de Mato Grosso e de Mato Grosso do Sul é a possibilidade de sustentação oral, na sessão de julgamento do órgão de segunda instância, pela autoridade que efetuou o lançamento ou a aplicou a penalidade, respeitado o mesmo limite de tempo concedido ao sujeito passivo¹¹⁵. Tal previsão conduz à vinculação excessiva da autoridade lançadora ao ato administrativo praticado, de forma que a defesa por ela sustentada tende a exorbitar os limites técnicos ou jurídicos e guiar-se segundo motivações de caráter pessoal. O esclarecimento de questões de fato, que poderia ser a justificativa para a participação do autuante no julgamento, deve se dar nos autos do processo, durante a instrução probatória na primeira ou na segunda instâncias. A polarização das discussões entre autuado e autuante, durante o julgamento, não contribui para a afirmação do caráter imparcial do julgamento administrativo, ao contrário, dificulta a harmonização das relações entre o Fisco e o contribuinte. Nesse sentido, melhor solução é a participação de procuradores ou de representantes fazendários, desvinculados do ato que inaugurou a relação processual, cuja missão deve ser a de velar pelo cumprimento da lei.

A atribuição expressa da competência dos órgãos julgadores para o exame e reconhecimento de ilegalidade ou de inconstitucionalidade de normas é um aspecto importante do processo administrativo tributário do Estado do Mato Grosso do Sul, cuja disciplina encontra-se no artigo 102, da Lei 2.315, de 25 de outubro de 2001. Em primeira instância pode ser examinada a ilegalidade de ato normativo editado por autoridade da Administração Tributária, suscitada em razões de impugnação, bem como a ilegalidade ou inconstitucionalidade de ato normativo ou de norma legal objeto de súmula administrativa, suscitadas ou não em razões de impugnação. Em segunda instância, quando a questão for apresentada nas razões do recurso, pode ser examinada a ilegalidade de ato normativo veiculado por meio de decreto governamental regulamentar, ou editado por qualquer autoridade da Administração Tributária, bem como de norma legal editada pelo Estado, diante de norma de lei complementar de produção de efeitos nacionais sobre o tributo, objeto

¹¹⁵ Art. 96, parágrafo único, da Lei nº 7.609, de 28 de dezembro de 2001, do Estado de Mato Grosso e art. 90, da Lei nº 2.315, de 25 de outubro de 2001, do Estado do Mato Grosso do Sul.

de decisões reiteradas ou definitivas dos tribunais competentes. Quanto à inconstitucionalidade de leis, cabe também à segunda instância o exame, diante de decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal.

6.5 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NOS ESTADOS DA REGIÃO SUL

O julgamento do Processo Administrativo Tributário nos Estados da região sul segue o rito comum ao da maioria dos Estados, com julgamento singular em primeira instância e julgamento colegiado, por órgão paritário, em segunda instância. No Rio Grande do Sul não existe um grupo de servidores especialmente designados para decidir em primeira instância, cabendo aos Diretores ligados à administração da receita e à fiscalização proferir a decisão. Esse modelo também é adotado no Paraná, mas existe a previsão na lei paranaense da delegação da competência para julgamento em primeira instância. Tal estrutura não é adequada sob o ponto de vista da imparcialidade do julgamento, como será examinado adiante.

A previsão do recurso hierárquico ao Secretário da Fazenda, da decisão do órgão colegiado de segunda instância desfavorável à Fazenda é uma característica peculiar do Estado do Paraná, cabendo ao próprio Secretário decidir em terceira e última instância, sobre o recurso interposto pelo representante fazendário, contra decisões do Conselho, não unânimes e favoráveis ao contribuinte¹¹⁶.

Em Santa Catarina, cabe à Procuradoria Geral do Estado ou à Diretoria de Administração Tributária propor ao secretário a instauração de procedimento administrativo de revisão, quando for apresentado documento novo, cuja existência se ignorava por ocasião do julgamento, ou quando a decisão: a) violar literal disposição de lei; b) for contrária à prova dos autos, c) contrariar jurisprudência do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça; d) basear-se em prova cuja falsidade seja demonstrada no procedimento de revisão; e) for fundada em erro de fato, resultante, de atos ou documentos dos autos. Aceita a proposta, o secretário determina a formação de Câmara Especial, que examinará a matéria, formada pelo

¹¹⁶ Artigo 52 da Lei Complementar n° 01, de 02 de agosto de 1972, do Estado do Paraná.

presidente do Conselho, pelo presidente da Segunda Câmara de Julgamento e pelo conselheiro mais antigo¹¹⁷. Nesse caso, apesar da existência de recurso contra decisão colegiada contrária à Fazenda, a atuação do Secretário restringe-se ao acolhimento da proposta do procedimento administrativo de revisão e à convocação da Câmara Especial que decidirá em última instância sobre a questão.

Nos Estados do Paraná e do Rio Grande do Sul a representação fazendária no colegiado de segunda instância, não cabe a procuradores, mas a servidores fazendários, sendo que no Rio Grande do Sul exige-se a graduação em direito, para o desempenho dessa função.

6.6 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NOS ESTADOS DA REGIÃO SUDESTE.

O Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo - TIT, criado em 1935 pelo Decreto 7.184, é referência do processo administrativo tributário no Brasil. Com a função de "supremo intérprete das leis tributárias do Estado" (art. 2º) o TIT mantém as linhas originais da sua instituição, organização e funcionamento, com algumas adaptações circunstanciais. A competência e o alto conceito dos seus juizes¹¹⁸ conferiram-lhe reconhecimento entre doutrinadores, magistrados, profissionais do Direito e contribuintes.

Atualmente, o Tribunal de Impostos e Taxas é órgão julgador de segunda instância administrativa, composto de forma paritária por representantes do Fisco e dos contribuintes, constituindo-se das Câmaras Efetivas (em número de oito), das Câmaras Temporárias e das Câmaras Reunidas, formadas pela reunião de todas as câmaras de julgamento.

A Lei nº 10.941, de 25 de outubro de 2001, que regula o processo administrativo tributário no Estado de São Paulo, introduziu uma importante modificação na estrutura orgânica dos órgãos de julgamento, vinculando as Delegacias de Julgamento, órgãos julgadores de primeira instância, ao TIT,

¹¹⁷ Artigos 200 e 201, da Lei nº 3.938, de 26 de dezembro de 1996, do Estado de Santa Catarina..

¹¹⁸ Dentre outros, Rubens Gomes de Sousa, Alcides Jorge Costa, Ruy Barbosa Nogueira, Paulo Celso Bergstoron Bonilha, Antônio Pinto da Silva, Eurico Marcos Diniz de Santi, Marcelo Fortes de Cerqueira.

submetendo-as à gestão única de forma a promover a integração jurisprudencial e procedimental entre as duas instâncias.

As Delegacias de Julgamento são integradas por servidores das classes de Julgador Tributário e de Agente Fiscal de Rendas que proferem, em juízo singular, a decisão sobre impugnação de lançamento ou de ato de aplicação de multas, relacionado à matéria tributária.

Junto ao Tribunal de Impostos e Taxas funciona a Representação Fiscal, órgão subordinado diretamente à Coordenadoria da Administração Tributária, com a função de defender a lei e os interesses da Fazenda Estadual, composto por servidores integrantes da classe de Agente Fiscal de Rendas, de preferência portador de título de bacharel em Direito.

Da decisão de primeira instância pode ser interposto recurso ordinário dirigido ao TIT, no prazo de trinta dias, desde que o débito fiscal exigido tenha valor que exceda 2.000 (duas mil) Unidades Fiscais do Estado de São Paulo - UFESPs¹¹⁹. Relativamente aos processos que envolvem valores inferiores, os recursos são julgados pelo mesmo órgão que proferiu a decisão em primeira instância, não se admitindo recurso ao TIT.

Havendo divergência entre a decisão proferida pelas câmaras e decisão proferida em outro acórdão, cabe recurso especial dirigido ao presidente do TIT, a ser julgado pelas Câmaras Reunidas, podendo interpô-lo tanto o autuado, quanto a Fazenda, através do Representante Fiscal, de dirigente de repartição fiscal ou mediante representação da Secretaria do TIT.

A decisão das Câmaras Reunidas contrárias à Fazenda, resultante de quorum inferior a 2/3 (dois terços) dos votos, depende, para o seu cumprimento, da homologação do Coordenador da Administração Tributária referendada pelo Secretário da Fazenda, podendo este último ato ser dispensado de conformidade

¹¹⁹ Cf. artigo 86 do Decreto nº 46.674, de 09 de abril de 2002. Uma UFESP corresponde a R\$ 11,49 (Disponível em: <http://pfeinfo.fazenda.sp.gov.br/CGI-BIN/om_isapi.dll?clientID=38588677&infobase=ufesp&softpage=Ag_Toc_Frame>)

com o disposto em resolução. Quando a decisão das Câmaras Reunidas for tomada por, no mínimo, 2/3 dos votos, cabe reforma do julgado a pedido do Diretor da Representação Fiscal a ser decidida pelo mesmo órgão prolator¹²⁰.

No que tange à necessidade de homologação da decisão das Câmaras Reunidas pelas autoridades incumbidas da gestão da fiscalização e da arrecadação, observa-se a confusão de papéis que repercute negativamente na atividade judicante, conforme será analisado adiante.

Outro ponto de relevo no processo administrativo tributário paulista é a existência de súmulas que vinculam os órgãos julgadores, tomadas por no mínimo 2/3 (dois terços) dos juizes que integram as Câmaras Reunidas.

No Rio de Janeiro, destaca-se como aspecto relevante o julgamento colegiado em primeira instância, de competência da Junta de Revisão Fiscal composta por três julgadores, indicados entre servidores da Secretaria de Estado da Receita ou da Secretaria de Estado de Finanças. Outra nota peculiar é a previsão de instância especial em que cabe ao Secretário de Estado de Fazenda: julgar os recursos contra decisões contrárias à Fazenda, tomadas por menos de $\frac{3}{4}$ (três quartos) do Conselho Pleno, contrárias à legislação tributária, ou à evidência da prova constante no processo e não couber outro tipo de recurso¹²¹. Também compete ao Secretário decidir sobre as propostas de aplicação de equidade e avocar processo administrativo tributário para efeito de decisão ou novo encaminhamento.

A interferência do titular da pasta fazendária na atividade judicante é um aspecto negativo a ser ressaltado, na medida em que retira dos órgãos julgadores a autonomia, avilta a efetividade de suas decisões, infirmando a credibilidade do sujeito passivo quanto à imparcialidade da decisão final do recurso interposto. Outra característica reprovável do ponto de vista dos princípios informadores do processo administrativo tributário e do seu relevante papel na administração tributária é a necessidade do depósito de 30% (trinta por cento) da exigência fiscal definida na

¹²⁰ Cf. artigo 38, da Lei nº 10.941, de 25 de outubro de 2001, do Estado de São Paulo.

¹²¹ Cf. art. 266, II e 270, do Decreto-lei nº 05, de 15 de março de 1975, alterado pela Lei nº 4.014, de 26 de novembro de 2002, do Estado do Rio de Janeiro.

decisão de primeira instância para que seja admitido o recurso à segunda instância, no caso de autuações cujo crédito tributário exigido seja superior a 50.000 UFIR's¹²².

O processo administrativo tributário do Estado de Minas Gerais é julgado por um único órgão, o Conselho de Contribuintes. Esta característica marca a singularidade do modelo mineiro, já que não há a figura do julgador de primeira instância e a questão é julgada somente pelo Conselho de Contribuintes, segundo dois ritos processuais diferentes, o sumário e o ordinário, estabelecidos em razão do menor valor do crédito tributário ou da menor complexidade da matéria discutida. Segundo o rito sumário, o processo é encaminhado para julgamento após a manifestação do autuante sobre a impugnação oferecida em face do lançamento ou do ato de aplicação de penalidade, enquanto que o rito ordinário, contempla uma fase intermediária entre a manifestação do autuante e o julgamento, segundo a qual o processo é examinado pelo Auditor Fiscal¹²³, a quem cabe o saneamento, a instrução, o parecer de mérito e o julgamento de questões que não envolvam o mérito da exigência tributária.

Os quadros sinóticos a seguir demonstram de forma sintética as características dos órgãos julgadores e a estrutura do processo administrativo tributário nos Estados da Federação brasileira.

¹²² Cf. art. 250, § 2º, do Decreto-lei nº 05, de 15 de março de 1975, alterado pela Lei nº 4.080, de 10 de fevereiro de 2003.

¹²³ O auditor fiscal não é o agente autuante, mas servidor especificamente incumbido de emitir parecer técnico sobre o processo.

Quadro 1
Estrutura dos Órgãos de Julgamento do Processo Administrativo Tributário nos Estados da Região Norte

Estado	Órgão de Julgamento			Represent. Fazendária	Disciplina Legal***
	Instâncias	Subordinação Hierárquica*	Composição		
Acre	1ª Inst. Depto de Adm Tributária	Sim	Assessores Tributários Auditores Fiscais**	Procurador Fiscal	LC 07/82 Dec.462/82
	2ª Inst. Conselho de Contribuintes	Não	Representantes do Fisco e dos Contribuintes		
	Inst. Especial: Secretário da Fazenda	—	Secretário		
Amapá	1ª Inst. Junta de Julgamento do Processo Administrativo Fiscal	Sim	Auditores Fiscais e Auxiliares Fiscais – Julgamento Colegiado	Procurador do Estado	Lei 400/97 Dec1507/01
	2ª Inst Conselho Estadual de Recursos Fiscais	Não	Representantes do Fisco e dos Contribuintes		
Amazonas	1ª Inst. Auditoria Tributária	Sim	Auditores Fiscais	Procurador da Fazenda	Lei 1320/78 Dec.4564/79
	2ª Inst. Conselho de Recursos Fiscais	Sim	Representantes do Fisco e dos Contribuintes		
Pará	1ª Inst. Julgadoria de Primeira Instância	Sim	Auditores Fiscais	Procurador do Estado	Lei 6182/98 Lei 5748/93 Lei 6429/01
	2. Inst. Tribunal Administrativo de Recursos Tributários	Sim	Representantes do Fisco e dos Contribuintes.		
Rondônia	Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais	1ª Inst. Unidade de Julgamento de Primeira Instância	Sim	Representante Fiscal (agentes do Fisco)	Lei 667/96 Lei 688/96
		2ª Inst. Câmaras de Julgamento e Câmara Plena			
Roraima	Contencioso Administrativo Fiscal	1ª Inst. Divisão de Procedimentos Administrativos Fiscais	Não	Procurador do Estado	Lei 72/94 Dec.856/94
		2ª Inst. Conselho de Recursos Fiscais			
Tocantins	Contencioso Administrativo Tributário	1ª Inst. Julgadores de Primeira Instância	Não	Representação Fazendária – agentes do Fisco	Lei 1288/01
		2ª Inst. Conselho de Recursos Fiscais			

* Não sendo indicado a que departamento ou setor diz respeito a subordinação, entende-se referir-se ao titular da pasta fazendária.

** Adotar-se-á a denominação Auditor Fiscal, embora existam diferentes terminologias para designar a autoridade competente para fiscalizar e lançar o tributo.

*** Para efeito de consulta, foram pesquisadas as versões atualizadas das normas citadas.

Quadro 2
Processo Administrativo Tributário nos Estados da Região Norte

Estado	Características Principais
Acre	<ul style="list-style-type: none"> • Prazo para impugnação: 30 dias, contados da intimação; -Réplica fiscal obrigatória; • Recurso de ofício da decisão de 1ª Inst. contrária à Fazenda (casos previstos em lei); • Contra decisão de primeira instância cabe recurso voluntário ao Conselho, somente admitido mediante garantia de instância (depósito recursal); • Da decisão de segunda instância cabem: a) pedido de reconsideração para o próprio Conselho, versando sobre matéria de fato ou de direito não apreciada da decisão; b) recurso de revista ao Pleno no caso de ser divergente de decisão anterior. • Das decisões contrárias à Fazenda cabe apreciação pelo Secretário, desde que o recurso seja interposto por mais de um representante da Fazenda ou pelo Procurador Fiscal.
Amapá	<ul style="list-style-type: none"> • Prazo para impugnação: 30 dias, contados da intimação; • Julgamento de Auto de Infração não impugnado; • Cabe recurso voluntário contra decisão de primeira instância e recurso de ofício se esta for desfavorável à Fazenda, de acordo com o valor de alçada estabelecido; • Das decisões de segunda instância cabe Recurso de Revista ao próprio Conselho em caso de divergência de decisão anterior.
Amazonas	<ul style="list-style-type: none"> • Prazo para impugnação: 30 dias, contados da intimação;-Réplica fiscal obrigatória; • Julgamento de Autos de Infração não impugnados; • Recurso de ofício da decisão de 1ª Inst. contrária à Fazenda (casos previstos em lei); • Das decisões contrárias ao contribuinte cabe recurso voluntário para o Conselho; Das decisões do Conselho cabem: a) pedido de reconsideração, para própria Câmara, versando sobre matéria de fato ou de direito não apreciada na decisão; b) recurso de revista, para o Pleno, no caso de ser divergente de decisão anterior e c) recurso extraordinário para o Pleno contra decisão tomada com voto de desempate do Presidente, quando as partes entendê-la contrária à legislação ou à prova dos fatos..
Pará	<ul style="list-style-type: none"> • Prazo para impugnação: 15 dias, contados da intimação; • Recurso de ofício da decisão de 1ª Inst. contrária à Fazenda (casos previstos em lei); • Recurso voluntário contra decisão de 1ª Inst. desfavorável ao contribuinte; • Cabem os seguintes recursos contra decisão de 2ª Instância: a)recurso de reconsideração quando for provido recurso de ofício; b) recurso de revisão, quando a decisão divergir do entendimento da outra Câmara. • O TART pode editar resolução interpretativa sobre a legislação tributária, com caráter vinculante para as decisões posteriores da Julgadoria e do próprio TART..
Rondônia	<ul style="list-style-type: none"> • Prazo para impugnação: 30 dias contados da intimação; -Réplica fiscal obrigatória • Julgamento de Auto de Infração não impugnado; • Recurso de ofício da decisão de 1ª Inst. contrária à Fazenda (casos previstos em lei); • Rito Sumário para lançamento de imposto declarado ou apurado por estimativa; • Da decisão das Câmaras cabem, à Câmara Plena: a) recurso de revisão, interposto pelo contribuinte ou pelo Procurador, quando a decisão divergir de acórdão proferido anteriormente e recurso; b) recurso especial contra decisão que contrarie a lei ou a prova dos autos desde que não caiba recurso de revisão, podendo
Roraima	<ul style="list-style-type: none"> • Prazo para impugnação: Rito sumário-20 dias, Rito ordinário-30 dias • Julgamento de Autos de Infração não impugnados; • Recurso de ofício da decisão de 1ª Inst. contrária à Fazenda (casos previstos em lei); • Da decisão de 1ª Inst. desfavorável ao contribuinte cabe recurso para o Conselho; • As decisões do Conselho são definitivas, não cabendo nenhum recurso.
Tocantins	<ul style="list-style-type: none"> • Prazo para impugnação: 20 dias, contados da intimação; • Julgamento de Autos de Infração não impugnados; • Recurso de ofício da decisão de 1ª Inst. contrária à Fazenda (casos previstos em lei); • Da decisão de 1ª Inst. Desfavorável ao contribuinte cabe recurso para o Conselho • As decisões do Conselho são definitivas, não cabendo nenhum recurso.

Quadro 3

Estrutura dos Órgãos de Julgamento do Processo Administrativo Tributário nos Estados da Região Nordeste

Estado	Órgão de Julgamento			Represent. Fazendária	Disciplina Legal
	Instâncias	Subordinação Hierárquica*	Composição		
Alagoas	1ª Inst. Coordenadoria de Auditoria Fiscal		Sim	Audidores Fiscais Julgamento singular	Não há Lei 4418/82 Dec. 35245/82
	2ª Inst. Conselho Tributário Estadual		Não	Represent. do Fisco e dos Contribuintes	
	Inst. Especial : Secretário da Fazenda		—	Secretário	
Bahia	Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF)	1ª Inst. Juntas de Julgamento Fiscal	Não	Audidores Fiscais – Julgamento Colegiado	Procurador da Fazenda Estadual Lei 3956/81 Dec. 7629/99
		2ª Inst. Câmaras de Julgamento do CONSEF		Representantes do Fisco e dos Contribuintes	
Ceará	Contencioso Administrativo Tributário (CONAT)	1ª Inst. Célula de Julgamento de 1ª Instância	Não	Servidores do Grupo TAF (tributação, fiscalização, arrecadação) – Julgamento singular	Procurador do Estado Lei 12732/97 Dec. 25468/99 Dec. 25711/86
		2ª Inst. Conselho de Recursos Tributários		Representantes do Fisco e dos Contribuintes	
Maranhão	Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais	1ª Inst. Autoridade Julg. de Primeira Instância	Sim	Auditor Fiscal	Procurador do Estado Lei 7765/02
		2. Inst. Câmaras Julgadoras e Tribunal Pleno		Representantes do Fisco e dos Contribuintes.	

* Não sendo indicado a que departamento ou setor diz respeito a subordinação, entende-se referir-se ao titular da pasta fazendária.

** Adotar-se-á a denominação Auditor Fiscal, embora existam diferentes terminologias para designar a autoridade competente para fiscalizar e lançar o tributo.

*** Para efeito de consulta, foram pesquisadas as versões atualizadas das normas citadas.

Quadro 3 (Cont.)
Estrutura dos Órgãos de Julgamento do Processo Administrativo Tributário nos Estados da Região Nordeste.

Estado	Órgão de Julgamento			Represent. Fazendária	Disciplina Legal
	Instâncias	Subordinação Hierárquica*	Composição		
Paraíba	1ª Inst. Coordenadoria de Julgamento de Processos Fiscais (COJUPE)		Sim	Auditores Fiscais – Julgamento singular	Procurador do Estado Dec. 18930/97
	2ª Inst. Conselho de Recursos Fiscais		Sim	Representantes do Fisco e dos Contribuintes	
	Inst. Especial: Secretário da Fazenda		—	Secretário	
Pernambuco	Tribunal Administrativo Tributário (TATE)	1ª Inst. Turma Julgamento	Não	Julgadores Tributários – Julgamento Colegiado	Procurador do Estado Lei 10654/91 Lei 11904/00 Lei 12149/01
		2ª Inst. Tribunal Pleno		Julgadores Tributários – Julgamento Colegiado	
Piauí	1ª Inst. Corpo de Julgadores		Sim	Auditores Fiscais – Julgamento singular	Procurador do Estado Lei 3216/73 Lei 3376/75 Lei 5300/03 Dec. 1697/73
	2ª Inst. Conselho de Contribuintes		Não	Representantes do Fisco e dos Contribuintes	
Rio Grande de Norte	1ª Inst. Coordenadoria de Julgamento de Processos Fiscais		Sim	Auditores Fiscais – Julgamento singular	Procurador do Estado Lei 6968/96 Dec13796/98
	2ª Inst. Conselho de Recursos Fiscais		Não	Representantes do Fisco e dos Contribuintes.	
Sergipe	1ª Inst. Comissão de Julgamento de 1ª Instância		Sim	Auditores Fiscais – Julgamento Singular	Procurador do Estado Dec. 14072/94
	2ª Inst. Conselho de Contribuintes		Sim	Representantes do Fisco e dos Contribuintes	

* Não sendo indicado a que departamento ou setor diz respeito a subordinação, entende-se referir-se ao titular da pasta fazendária.

** Adotar-se-á a denominação Auditor Fiscal, embora existam diferentes terminologias para designar a autoridade competente para fiscalizar e lançar o tributo.

*** Para efeito de consulta, foram pesquisadas as versões atualizadas das normas citadas.

Quadro 4

O Processo Administrativo Tributário nos Estados da Região Nordeste

Estado	Características Principais
Alagoas	<ul style="list-style-type: none"> • Prazo para impugnação: 30 dias, contados da intimação; • Contestação fiscal obrigatória após a impugnação e a interposição do recurso • Recurso de ofício ao Conselho da decisão desfavorável à Fazenda, de acordo com o valor de alçada estabelecido; • Contra decisão de primeira instância cabe recurso voluntário ao Conselho; • Não há recursos voluntários contra a decisão do Conselho; • Das decisões não unânimes contrárias à Fazenda cabe recurso de ofício ao Secretário
Bahia	<ul style="list-style-type: none"> • Prazo para impugnação: 30 dias, contados da intimação; • Contestação fiscal obrigatória após a impugnação; • Cabe recurso voluntário contra decisão de primeira instância e recurso de ofício se esta for desfavorável à Fazenda, de acordo com o valor de alçada estabelecido; • Das decisões de segunda instância cabem: <ul style="list-style-type: none"> • Pedido de reconsideração à própria Câmara (matéria não apreciada); • Recurso extraordinário de competência da Procuradoria, quando a decisão contrariar a legislação, a prova dos autos ou o entendimento reiterado do CONSEF; • Negação expressa da competência para declarar inconstitucionalidade e para apreciar questão submetida ao Judiciário ou por este já decidida; • Previsão de procedimento para apreciação de normas ilegais – sobrestamento do processo e representação ao Secretário. • Possibilidade da dispensa ou redução de multa pela Câmara Superior do CONSEF, em instância única, atendendo ao apelo de equidade.
Ceará	<ul style="list-style-type: none"> • Prazo para impugnação: 20 dias rito ordinário e 10 dias rito sumário, contados da intimação; • Julgamento de Autos de Infração não impugnados; • Recurso de ofício ao Conselho da decisão contrária à Fazenda de acordo com o valor de alçada estabelecido; • Das decisões contrárias ao contribuinte cabe recurso voluntário para o Conselho; • Das decisões do Conselho cabem os seguintes recursos para o Pleno: <ul style="list-style-type: none"> • Recurso Especial (divergência de entendimentos) • Recurso Extraordinário (desconstituir totalmente a decisão de primeira instância, não for unânime e não tenha apreciado matéria examinada pelo julgador singular).
Maranhão	<ul style="list-style-type: none"> • Prazo para impugnação: 30 dias, contados da intimação; • Há recurso de ofício da decisão de primeira instância contrária à Fazenda, de acordo com o valor de alçada estabelecido; • Cabe pedido de reconsideração contra decisão de primeira instância; • Contra decisão cameral cabe recurso de revista ao Pleno, pelo Procurador do Estado ou pelo contribuinte, quando houver divergência de entendimento; • O TAREF está submetido à Resolução Interpretativa cuja edição cabe ao Gestor Chefe do Corpo Técnico para Tributação e tem por finalidade dirimir conflitos de interpretação e uniformizar a jurisprudência do Tribunal.
Paraíba	<ul style="list-style-type: none"> • Julgamento de Autos de Infração não impugnados • Prazo para impugnação: 30 dias, contados da intimação; • Há recurso de ofício ao Conselho da decisão de primeira instância contrária à Fazenda; • Não cabe recurso voluntário das decisões do Conselho • Cabe recurso de ofício ao Secretário quando a decisão do Conselho for contrária à Fazenda, salvo hipóteses previstas no Regulamento do ICMS; • Previsão de avocação do processo pelo Secretário da Fazenda.

Quadro 4 (Cont.)

O Processo Administrativo Tributário nos Estados da Região Nordeste. Cont.

Estado	Características Principais
Pernambuco	<ul style="list-style-type: none"> • Prazo para impugnação: 30 dias, contados da intimação; • Réplica fiscal obrigatória; • O julgamento de impugnações contra aplicação de multas por descumprimento de obrigações acessórias, com valor igual ou inferior a R\$ 10.000,00, é feito pela autoridade que aplicou a penalidade; • A impugnação pode se dar na primeira instância ou na segunda, de acordo com o valor do crédito tributário; • Há reexame necessário de decisões não unânimes das Turmas Julgadoras contrárias à Fazenda, de acordo com o valor de alçada estabelecido; • Ao julgador é vedado deixar de aplicar ato normativo sob alegação de ilegalidade ou inconstitucionalidade. • Contra decisão das Turmas Julgadoras cabe recurso ordinário ao Pleno, interposto pelo sujeito passivo ou pelo Procurador, quando a decisão não for unânime ou sendo unânime divergir de outra decisão já proferida; • O conhecimento do recurso ordinário interposto pelo sujeito passivo depende de depósito prévio de 20% do valor do crédito tributário exigido na decisão, • Cabe recurso ao Secretário da decisão que deixar de aplicar norma, ainda que por ilegalidade ou inconstitucionalidade; • Súmula vinculante com eficácia normativa.
Piauí	<ul style="list-style-type: none"> • Prazo para impugnação: 30 dias, contados da intimação; • Contestação fiscal obrigatória após a impugnação;; • Há recurso de ofício ao Conselho das decisões contrárias à Fazenda, de acordo com o valor de alçada estabelecido; • Contra decisão de primeira instância cabe recurso voluntário ao Conselho; • Das decisões do Conselho cabe recurso de revista no caso de divergência de acórdão anteriormente prolatado; • Previsão da competência do Pleno para apreciar arguição de inconstitucionalidade de norma.
Rio Grande do Norte	<ul style="list-style-type: none"> • Prazo para impugnação: 30 dias, contados da intimação; • Apreciação de Autos de Infração não impugnados pela autoridade preparadora; • É excluída expressamente a competência dos julgadores para examinar a legalidade ou a inconstitucionalidade de normas, não reconhecidas por decisões do STJ e do STF. • Recurso de ofício ao Conselho da decisão contrária à Fazenda, de acordo com o valor de alçada estabelecido; • Das decisões contrárias ao contribuinte cabe recurso voluntário para o Conselho; • As decisões do Conselho são definitivas. • Edição de Súmulas pelo Conselho para dirimir conflitos de julgamento na 1ª Instância e para condensar a jurisprudência dominante sobre a matéria.
Sergipe	<ul style="list-style-type: none"> • Prazo para impugnação: 30 dias, contados da intimação; • Julgamento de Autos de Infração não impugnados; • Há recurso de ofício da decisão de primeira instância contrária à Fazenda, de acordo com o valor de alçada estabelecido. • Contra decisão de primeira instância cabe recurso voluntário ao Conselho. • Cabe pedido de reconsideração, à Câmara Superior, proposto pelo autuante ou pelo autuado, da decisão não unânime ou divergente de outra já proferida sobre a matéria.

Quadro 5
Estrutura dos Órgãos de Julgamento do Processo Administrativo
Tributário nos Estados da Região Centro-Oeste.

Estado	Órgão de Julgamento			Represent. Fazendária	Disciplina Legal***
	Instâncias	Subordinação Hierárquica*	Composição		
Distrito Federal	1ª. Inst. Diretor do Departamento da Receita		Sim	Diretor do Departamento da Receita	Procurador do Distrito Federal Lei 657/94 Dec15.535/94 Dec16.106/94
	2ª. Inst. Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (TARF)		Não	Paritária – representantes do Fisco e dos Contribuintes	
	3ª Inst. Secretário de Fazenda e Planejamento		-	-	
Góias	Conselho Administrativo Tributário (CAT)	1ª. Inst. Corpo de Julgadores de Primeira Instância (COJP)	Não	Auditores Fiscais**	Corpo de Representantes Fiscais (Auditores Fiscais) Lei 13.882/01
		2ª. Inst. Câmaras Julgadoras e Conselho Pleno		Paritária – representantes do Fisco e dos Contribuintes	
Mato Grosso	Órgão de Julgamento de Processo Administrativo Tributário (OJPAT)	1ª. Inst. Unidade de Julgamento Singular (UJS)	Não	Auditores Fiscais (Bacharéis em Direito, Contábeis, Administração ou Economia)	Procurador do Estado. Lei 7.609/01
		2ª. Inst. Conselho Administrativo Tributário (CAT)		Paritária – representantes do Fisco e dos Contribuintes	
Mato Grosso do Sul	1. Inst. Corpo de Julgadores Singulares		Sim	Servidores Fazendários graduados em Direito	Procurador do Estado Lei 2.315/01
	2. Inst. Tribunal Administrativo Tributário (TAT)		Não	Paritária – representantes do Fisco, dos Contribuintes e da OAB.	

* Não sendo indicado a que departamento ou setor diz respeito a subordinação, entende-se referir-se ao titular da pasta fazendária.

** Adotar-se-á a denominação Auditor Fiscal, embora existam diferentes terminologias para designar a autoridade competente para fiscalizar e lançar o tributo.

*** Para efeito de consulta, foram pesquisadas as versões atualizadas das normas citadas.

Quadro 6

O Processo Administrativo Tributário nos Estados da Região Centro-Oeste.

Estado	Características Principais
Distrito Federal	<ul style="list-style-type: none"> • Prazo para impugnação: 20 ou 30 dias da intimação, dependendo do tipo de lançamento • Réplica fiscal obrigatória após a impugnação. • Recurso de ofício da decisão de 1ª Inst. Contrária à Fazenda (casos previstos em lei); • Vedada a declaração de inconstitucionalidade e a aplicação da equidade; • Ritos processuais diferentes para lançamento de ICMS e para lançamento dos outros tributos de competência distrital (IPTU, ITBI, IPVA, ITCD, ISS); • Contra decisão de primeira instância cabe recurso voluntário; • Contra decisão da Câmara desfavorável ao contribuinte ou à Fazenda cabe Recurso Extraordinário ao Pleno nos seguintes casos: I – quando a decisão não for unânime; II – quando a decisão, proferida com voto de desempate do Presidente, for contrária à legislação ou à evidência dos autos; III – quando a decisão, embora unânime, divergir de outras decisões das Câmaras ou do Pleno quanto à interpretação do direito em tese, ou deixar de apreciar matéria de fato ou de direito; • Cabe Pedido de Esclarecimento nos casos de omissão, contradição ou obscuridade da decisão; • Recurso hierárquico ao Secretário das decisões desfavoráveis à Fazenda, quando o Procurador entendê-la contrária à lei ou à evidência das provas.
Goiás	<ul style="list-style-type: none"> • A impugnação ao Auto de Infração pode se dar na primeira instância ou diretamente na segunda instância, no prazo de 20 dias contados da intimação; • Julgamento em instância única (na primeira) no caso de Auto de Infração com valor atualizado de até R\$ 700,00; • Recurso de ofício da decisão de 1ª Inst. Contrária à Fazenda (casos previstos em lei); • Procedimentos especiais para os créditos não-contenciosos; • Contra decisão de primeira instância cabe recurso voluntário às Câmaras Julgadoras; • Cabe recurso para o Pleno contra decisão das Câmaras nos seguintes casos: I – decisão não unânime; II – decisão unânime, divergente de decisão da mesma ou de outra Câmara Julgadora ou do Conselho Pleno, que tenha tratado de matéria idêntica; • Revisão extraordinária de ato processual, pelo Conselho Pleno, desde que fundamentado em prova incontestada de erro de fato substancial.
Mato Grosso	<ul style="list-style-type: none"> • Prazo para impugnação: 30 dias - processo sujeito a rito ordinário; 10 dias – processo sujeito a rito sumário, contados da intimação; • Recurso de ofício da decisão de 1ª Inst. Contrária à Fazenda (casos previstos em lei); • Excluída a competência do OJPAT para exame de legalidade e de constitucionalidade de normas, e para aplicação de equidade. • Julgamento em instância única (primeira instância) nos casos de ICMS lançado nos livros e não recolhido e de ICMS Estimativa – rito sumário; • Da decisão de primeira instância cabe recurso voluntário; • Sustentação oral pelo autuante na sessão de Julgamento no CAT • As decisões de segunda instância são definitivas.
Mato Grosso do Sul	<ul style="list-style-type: none"> • Prazo para impugnação do lançamento: 20 dias; Réplica fiscal obrigatória; • É reconhecida a competência dos órgãos julgadores para o exame e reconhecimento de ilegalidade ou de inconstitucionalidade de normas (nos casos de normas infralegais a competência é plena, nos casos de leis é limitada aos casos decididos pelo STF e STJ). • Recurso de ofício da decisão de 1ª Inst. Contrária à Fazenda (casos previstos em lei); • Contra decisão de primeira instância cabe recurso voluntário ao TAT; • Manifestação do Procurador do Estado em todos os processos em julgamento no TAT; • O sujeito passivo, o autuante ou o Procurador podem interpor Recurso Especial, ao Colegiado Especial, nos seguintes casos: divergência de decisão anterior; violação a entendimento sumulado e nulidade por incompetência do julgador. • Súmula vinculante de observância obrigatória pelos Fiscais e julgadores.

Quadro 7
Estrutura dos Órgãos de Julgamento do Processo Administrativo Tributário nos Estados da Região Sul

Estado	Órgão de Julgamento			Represent. Fazendária	Disciplina Legal***
	Instâncias	Subordinação Hierárquica*	Composição		
Paraná	1ª Inst. Diretor da Coordenação da Receita do Estado da Secretaria da Fazenda, podendo ser delegada.	Sim	Auditor-Chefe das Unidades de Atendimento (delegação Port. 217/96)	Servidor da Secretaria da Fazenda	LC 01/72; Lei 11.580
	2ª Inst. Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais – CCRF	Sim	Representantes do Fisco e dos Contribuintes		
	3ª Inst – Secretário da Fazenda	-			
Rio Grande do Sul	1ª Inst. Superintendente da Administração Tributária ou Fiscais de Tributos por ele designados e Corregedor Geral de Justiça (aplicação de penalidades aos membros do Judiciário)	Sim	Superintendente da Adm. Tributária ou Auditores Fiscais**	Defensor da Fazenda (servidor fazendário graduado em direito)	Lei 6537/73 e alterações posteriores
	2ª Inst. Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais – TARF	Sim	Representantes do Fisco e dos contribuintes.		
Santa Catarina	1ª Inst: Unidade de Julgamento Singular	Sim, ao Conselho	Audidores Fiscais	Procurador do Estado	Lei 3938/66
	2ª Inst: Conselho Estadual de Contribuintes	Não	Representantes do Fisco e dos Contribuintes		
	3ª Inst. Câmara Especial (instituída, eventualmente, pelo Secretário da Fazenda)	Não	Presidente do Conselho, Presidente da 2ª Câmara e Conselheiro mais antigo		

* Não sendo indicado a que departamento ou setor diz respeito a subordinação, entende-se referir-se ao titular da pasta fazendária.

** Adotar-se-á a denominação Auditor Fiscal, embora existam diferentes terminologias para designar a autoridade competente para fiscalizar e lançar o tributo.

*** Para efeito de consulta, foram pesquisadas as versões atualizadas das normas citadas.

Quadro 8
O Processo Administrativo Tributário nos Estados da Região Sul

Estado	Características Principais
Paraná	<ul style="list-style-type: none"> • Prazo para impugnação: 30 dias contados da intimação; • Apreciação da Autos de Infração não impugnados • Réplica fiscal obrigatória; • Recurso de ofício ao Conselho de decisão desfavorável à Fazenda, de acordo com o valor de alçada estabelecido; • Contra decisão de primeira instância cabe recurso voluntário ao Conselho; • Contra decisão das Câmaras cabe Recurso de Reconsideração ao Pleno, podendo interpô-lo o Representante Fazendário ou o contribuinte, no caso de decisão não unânime ou de decisões divergentes de outra já proferida pela mesma Câmara, outra Câmara ou pelo Pleno; • O sujeito passivo ou seu representante podem pedir esclarecimento sobre o alcance do acórdão; • Recurso em última instância ao Secretário em caso de decisões não unânimes contrárias à Fazenda; • Recurso ao Tribunal de Contas, interposto pelo Representante Fazendário quando o Secretário não reformar a decisão; • Há edição de súmula pelo Conselho, vinculando decisões subseqüentes sobre a matéria.
Rio Grande do Sul	<ul style="list-style-type: none"> • O crédito tributário declarado pelo próprio contribuinte não é passível de impugnação, mas pode ser revisto desde que demonstrado erro de fato; • Prazo para a impugnação: 30 dias contados da intimação; • Há recurso de ofício de acordo com o valor de alçada estabelecido; • Das decisões do TARF cabem: a) pedido de esclarecimento (no caso de omissão, obscuridade e contradição da decisão) dirigido ao relator do acórdão, b) pedido de reconsideração (contra decisão que dê provimento a recurso de ofício) e recurso extraordinário em face de decisões do TARF proferidas com voto de desempate de seu presidente, quando o sujeito passivo ou o defensor da Fazenda entendê-las contrárias à legislação tributária ou à evidência das provas e, em qualquer caso, quando a decisão for divergente de acórdão anteriormente prolatado. • Edição de súmulas para consolidação da jurisprudência do TARF.
Santa Catarina	<ul style="list-style-type: none"> • Prazo para impugnação: 30 dias, contados da intimação; • Há recurso de ofício, de acordo com o valor de alçada estabelecido; • Negação expressa da competência dos órgãos julgadores para declarar a inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei, decreto ou portaria do Secretário; • Rito sumário, com julgamento em instância única pela UJS, nos casos de não recolhimento de ICMS apurado, de omissão de pagamento de IPVA e de crédito constituído com base em súmula. • Contra decisão de primeira instância cabe recurso voluntário ao Conselho; • Contra decisão das Câmaras cabe recurso especial às Câmaras Reunidas – no caso de decisão proferida com voto de desempate do presidente que seja divergente de decisão anterior. Cabe também pedido de esclarecimento ao relator do acórdão, quando a decisão for obscura, omissa ou contraditória ou quando não tiver sido apreciada matéria de fato ou de direito alegada. • Instauração pelo Secretário de procedimento administrativo de revisão da decisão do Conselho pela Câmara Especial, em face de proposta da Procuradoria ou da Diretoria de Administração Tributária, quando a decisão for contrária à prova dos autos, violar literal disposição de lei, contrariar jurisprudência do STJ e do STF, basear-se em prova falsa, quando for apresentado documento novo ou quando for fundada em erro de fato.

Quadro 9
Estrutura dos Órgãos de Julgamento do Processo Administrativo
Tributário nos Estados da Região Sudeste

Estado	Órgão de Julgamento			Represent. Fazendária	Disciplina Legal***
	Instâncias	Subordinação Hierárquica*	Composição		
Espírito Santo	1ª. Inst. Gerente Tributário	Sim	Gerente Tributário (Auditor Fiscal** que chefia o setor de Arrecadação)	Procurador do Estado	Lei 7000/01 Dec. 3781/94
	2ª. Inst. Conselho Estadual de Recursos Fiscais (CERF)	Sim	Representantes do Fisco e dos Contribuintes		Dec. 1090-R/02 Dec. 1038-R/02
Minas Gerais	Conselho de Contribuintes (Instância única)	Não	Representantes do Fisco e dos Contribuintes	Procurador da Fazenda Estadual	Lei 13.470/00 Dec. 41421/00
Rio de Janeiro	1ª. Inst. Junta de Revisão Fiscal	Sim	Servidores da Secretaria de Estado da Receita ou da Secretaria de Estado das Finanças denominados Auditores Tributários	Representante da Fazenda	Dec.- Lei 05/75 Dec. 2.473/79
	2ª. Inst. Conselho de Contribuintes	Não	Representantes do Fisco e dos Contribuintes		Res. SER 42/03 Res. SER 23/03
	Inst. Especial Secretário de Estado de Economia e Finanças	-			
São Paulo	1ª. Inst. Delegacias Tributárias de Julgamento	Sim, ao TIT	Servidores da classe de julgador Tributário e de Agente Fiscal de Rendas	Representante Fiscal, servidor ocupante do cargo de Fiscal de Rendas,	Lei 10.941/01 Dec. 46.674/02
	2. Inst. Tribunal de Impostos e Taxas (TIT)	Sim, ao Coordenador de Administração Tributária	Representantes do Fisco, dos Contribuintes.		Resolução SF-37

* Não sendo indicado a que departamento ou setor diz respeito a subordinação, entende-se referir-se ao titular da pasta fazendária.

** Adotar-se-á a denominação Auditor Fiscal, embora existam diferentes terminologias para designar a autoridade competente para fiscalizar e lançar o tributo.

*** Para efeito de consulta, foram pesquisadas as versões atualizadas das normas citadas.

Quadro 10
O Processo Administrativo Tributário nos Estados da Região Sudeste

Estado	Características Principais
ESPIRITO SANTO	<ul style="list-style-type: none"> • Prazo para impugnação: 30 dias contados da data da intimação; • Rito sumário para infração relativa à falta de recolhimento do imposto declarado; • Contestação fiscal obrigatória após a impugnação; • Recurso de ofício ao Conselho da decisão contrária à Fazenda (casos previstos em lei); • Da decisão de primeira instância cabe recurso voluntário à segunda instância; • Contra decisão de segunda instância cabem: <ul style="list-style-type: none"> • Embargos de Declaração (decisão omissa, contraditória ou obscura) • Recurso de Revista contra decisão desfavorável ao contribuinte ou à Fazenda, nos seguintes casos: a) proferida com voto de desempate do Presidente quando contrária à lei ou à evidência das provas; b) não unânime quando divergir de decisão anteriormente proferida).
MINAS GERAIS	<ul style="list-style-type: none"> • Prazo para impugnação: 30 (trinta) dias; • O crédito tributário não contencioso e não extinto é inscrito na Dívida Ativa; • Réplica fiscal obrigatória • Instância única de julgamento com dois ritos processuais diferentes • Rito sumário, em razão do menor valor do crédito tributário ou da menor complexidade da matéria discutida, com o envio do processo ao Conselho de Contribuintes; • Processos de maior valor ou maior complexidade seguem o rito ordinário, com apreciação prévia, antes do envio ao Conselho de Contribuintes, pelo Auditor Fiscal (não é a autoridade incumbida da fiscalização); • É vedada ao órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade, a negativa de aplicação de ato normativo e a aplicação da equidade; • Contra decisão das Câmaras pode ser apresentado pedido de reconsideração para a própria Câmara e podem ser interpostos para a Câmara Especial os seguintes recursos: a) Recurso de Revisão (quando a questão for decidida pelo voto de qualidade), b) Recurso de Revista (no caso de decisões divergentes), c) Recurso de Ofício (quando a decisão resultar de voto de qualidade e for contrária à Fazenda).
RIO DE JANEIRO	<ul style="list-style-type: none"> • Prazo para impugnação: 30 dias. Contestação fiscal obrigatória; • A competência para decidir em primeira instância, em se tratando de infrações por descumprimento de obrigações acessórias cujo valor da multa seja igual ou inferior a 100.000 (cem mil) UFIR e de autuações cujo valor seja inferior a 2.000 UFIR, é dos titulares do Departamento Especial de Fiscalização e das Delegacias Regionais de Fiscalização. Nos demais casos, a competência é dos auditores tributários da Junta de Revisão Fiscal que recorrerão de ofício ao Conselho nos casos previstos em lei; • Das decisões contrárias ao contribuinte cabe recurso voluntário ao Conselho; • Das decisões do Conselho cabem: a) Recurso para o Pleno quando não unânime ou divergir de decisão anteriormente proferida por outra Câmara ou pelo Pleno; b) Recurso para o Secretário- quando proferida pela Câmara ou por ¼ do Pleno, for desfavorável à Fazenda e contrária à legislação ou à evidência das provas.
SÃO PAULO	<ul style="list-style-type: none"> • Prazo para impugnação: 30 dias. Julgamento de Auto de Infração não impugnado • Há recurso de ofício da decisão de primeira instância contrária à Fazenda, de acordo com o valor de alçada estabelecido; • Só é admitido recurso ordinário ao TIT quando o débito fiscal exigido for superior a 2.000 UFESP's, sendo inferior a este valor cabe recurso ao mesmo julgador que proferiu a decisão em primeira instância; • Às Câmaras Reunidas do TIT cabe decidir sobre recursos especiais contra decisões das Câmaras Efetivas que julgam recursos ordinários; • A decisão proferida em Câmaras Reunidas, quando contrária à Fazenda, com menos de 2/3 dos votos, depende de homologação pelo Coordenador de Administração Tributária; • Cabe reforma da decisão das Câmaras Reunidas, tomada por no mínimo 2/3 dos votos, cuja interpretação da legislação tributária divirja da adotada pela jurisprudência dos tribunais judiciais, a ser decidida pelo próprio órgão prolator.

7 PERSPECTIVAS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NOS ESTADOS DA FEDERAÇÃO

7.1 A HARMONIZAÇÃO DA LEGISLAÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

As mudanças ocorridas nos últimos tempos, derivadas do fenômeno da globalização, têm repercutido no contexto jurídico, transformando velhos conceitos e modificando paradigmas. Novos meios de realização de negócios, novas espécies de delitos, a aproximação rápida e facilitada das pessoas, tudo isso reclama a fixação de novas regras, tanto no âmbito interno como internacional, que busquem, na medida do possível, a harmonização da disciplina jurídica dessas novas relações.

Se no âmbito mundial busca-se a harmonização para facilitar a fluência das relações entre as pessoas, essa medida torna-se mais imperativa quando se enfoca o país individualmente. Cada vez mais se intensificam as atividades de grandes grupos econômicos que possuem estabelecimentos distribuídos pelo território brasileiro. Esse fenômeno gera conseqüências importantes para as Administrações Tributárias Estaduais. Como foi exposto, cada ente político legisla sobre o processo administrativo tributário, estabelecendo modelos estruturais e regras procedimentais diferentes. Torna-se necessária, portanto, a harmonização dessa legislação, de forma que sejam estabelecidas regras gerais, através de uma lei federal, a serem complementadas por normas estaduais.

A fragmentação da legislação sobre o processo administrativo é apontada por Dinamarco (2002, p.84) como um fator que inibe a visão do processo administrativo na unidade de uma teoria geral do processo. Diz o autor:

Além disso, infenso a codificações, o direito administrativo distribui-se, em cada país, entre os ordenamentos de numerosos centros de poder, nem todos capazes de elaborações a bom nível de qualidade: no Brasil, república federativa, têm-se estatutos administrativos a nível federal, estadual e municipal e em sede de Administração central e suas emanações, o que resulta em milhares de processos independentes e na inevitável heterogeneidade. (DINAMARCO, 2002, p. 84)

Nesse contexto, coloca-se o seguinte questionamento: se o processo administrativo é verdadeiro processo e, conseqüentemente, o processo administrativo tributário também o é; seria correto deduzir que a competência para legislar sobre a matéria estivesse delimitada pelo artigo 22, inciso I¹²⁴ e pelo artigo 24, inciso XI¹²⁵, da Constituição Federal? Em outros termos: reconhecendo que o processo administrativo tributário é processo, espécie da qual o procedimento é o gênero, caberia à União legislar privativamente sobre o processo administrativo tributário e concorrentemente com os Estados e o Distrito Federal sobre os procedimentos em matéria tributária?

Para solucionar a questão, deve-se recorrer à interpretação sistemática dos dispositivos constitucionais, analisando-os à luz do princípio federativo, um dos princípios mais importantes do sistema constitucional brasileiro. Este princípio assenta-se sobre a repartição de competência e poder entre os entes políticos que compõem a Federação. A repartição de competências é elemento primordial para a doutrina jurídica do federalismo. A enumeração das atribuições das competências da Federação e das coletividades é um aspecto essencial da caracterização do modelo do Estado Federal. De um modo geral, costuma-se atribuir à federação tudo aquilo que é de interesse comum.

A autonomia dos entes federados é sintetizada pela capacidade de auto-administração, através da qual cabe-lhes a administração dos seus serviços e de seu pessoal administrativo, conjugada com a capacidade de auto-organização, autogoverno e autolegislação.

¹²⁴ “Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:

I – direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho;”

¹²⁵ “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

XI – procedimentos em matéria processual;”

Com esteio na autonomia das entidades estatais, Meirelles (1994, p. 587) entende não ser possível a unificação do processo administrativo pela legislação federal, atribuindo esta tarefa à doutrina. Como o processo administrativo é inserido no espaço de competência própria de cada unidade federada, conferir à União competência para legislar sobre a matéria equivaleria a aniquilar a autoadministração dos demais entes políticos. Essa é a objeção lançada sobre a edição de uma lei geral do processo administrativo tributário.

Bacellar Filho (1998, p.82) entende que “o princípio federativo é insuficiente para fundamentar por si só a assertiva de que cada ente da federação possua competência para legislar sobre processo administrativo”. O autor põe o argumento do princípio federativo à prova, citando o art. 22, XXVII, da Constituição Federal, que atribui à União competência privativa para legislar sobre normas gerais de licitação e contratação em todas as modalidades, para as administrações públicas diretas, autárquicas e fundacionais da União dos Estados e dos Municípios.

Considerando que as idéias de competição e de litigância constituem a própria essência da licitação, pode-se afirmar que esta se manifesta como um processo administrativo. Dessa forma, as regras que tratam da licitação são regras processuais às quais estão submetidos todos os entes da federação. Inconsistente é, portanto, o argumento de que o princípio federativo impede a regulação do processo administrativo por lei federal geral.

Quando o constituinte estabeleceu a competência da União para editar regras gerais sobre determinadas matérias, o seu objetivo foi assegurar uniformidade no tratamento legislativo de questões relevantes, principalmente aquelas relacionadas aos direitos fundamentais. Para Horta (1995, p. 411), a competência privativa da União tem o cunho informativo e a função de estabelecer regras que não causem divergências.

A expressão “direito processual” utilizada no artigo 22, I, da Constituição Federal compreende, como ensina Marins (2002, p. 119) “a matéria relativa a processo enquanto amálgama das garantias fundamentais para a disciplina da solução pelo Estado dos conflitos de interesses, especialmente [...] quando estiverem em foco os valores vida, liberdade e propriedade”. A disciplina pela União

visa, portanto, garantir aos litigantes o contraditório e a ampla defesa, estabelecendo regras gerais que determinem as diretrizes a serem observadas pelos entes da federação, inclusive no processo administrativo tributário, principalmente no que diz respeito à produção de provas, recebimento de impugnações e recursos, modalidades e níveis de revisão hierárquica e duplo grau de cognição.

Já a expressão “procedimentos em matéria processual”, constante do inciso XI do artigo 24 da Constituição Federal, como matéria atribuída à competência concorrente entre União, Estados e Distrito Federal, diz respeito à forma e à estrutura através da qual serão exercidas as garantias do processo. Regras que estabelecem a estrutura e a organização interna dos entes políticos são regras de procedimento, devendo ser disciplinadas por leis estaduais.

Os municípios, de acordo com os incisos I, II e III do artigo 30 da Constituição Federal¹²⁶, também têm competência legislativa para disciplinar procedimentos em matéria processual, já que lhes é atribuída competência legislativa para matérias de seu interesse. Trata-se de competência suplementar a ser exercitada com observância das normas estabelecidas pelas leis federal e estadual.

Defende-se, portanto, a competência da União para a disciplina do processo administrativo tributário no âmbito nacional, através da edição de lei ordinária que estabeleça as regras gerais, a fim de vincular o legislador estadual e municipal às garantias processuais que assistem ao cidadão-contribuinte. Com relação aos procedimentos em matéria tributária, cabe aos Estados e Municípios a sua disciplina, bem como a criação da estrutura adequada (órgãos, pessoal e material) para o desempenho da função judicante no âmbito da administração tributária.

Inobstante a possibilidade de a União legislar sobre normas gerais de processo administrativo tributário, isso não tem ocorrido. A Lei 9.784/99, que trata sobre o processo administrativo federal e o Decreto 70.235/72, que trata do

¹²⁶ “Art. 30. Compete aos Municípios:

I – legislar sobre assunto de interesse local;

II – suplementar a legislação federal e estadual no que couber;

III – instituir e arrecadar tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei;”

procedimento e do processo administrativo tributário federal, destinam-se expressamente ao âmbito restrito da União, não possuindo, portanto, alcance nacional. Por outro lado, o Código Tributário Nacional, que adquiriu *status* de lei complementar e vincula todas as pessoas políticas, trata do procedimento do lançamento, sem contemplar, contudo, as normas sobre o processo.

A inexistência de lei nacional em matéria processual tributária, segundo Marins (2002, p.124),

contribui decisivamente para a ineficiência do sistema e para a desagregação do regime de segurança constitucional em matéria processual administrativa, pois permite a criação de numerosos subsistemas estaduais e municipais que freqüentemente contêm evidentes desacertos, pois não encontram fio condutor da lei nacional a atá-los à Constituição, desestimulando a produção doutrinária e empecendo o desenvolvimento jurisprudencial nas questões processuais tributárias.

A estrutura dos órgão judicantes estaduais, como foi vista, é muito diversificada; não há uniformidade de modelos. Isso se deve à cultura e a história da Administração Tributária de cada Estado. Aliado à questão da conjuntura histórica e cultural, outro fator também impede a uniformização de modelos: a questão financeira. Sendo a estrutura organizacional dos órgãos julgadores um problema também de economia interna, é indiscutível a autonomia dos Estados nesse tema.

7.2 CRIAÇÃO DE MECANISMOS DE LIGAÇÃO ENTRE O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E O PROCESSO JUDICIAL

No ordenamento jurídico brasileiro prevalece a inafastabilidade da tutela judicial. Segundo o artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal, a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito. Sendo assim, coexistem o processo administrativo e o processo judiciário como meios de defesa do

contribuinte contra exações tributárias¹²⁷, podendo ser eleita a via judicial, sem a necessidade de esgotamento da instância administrativa.

No direito comparado, a questão varia de acordo com a feição do princípio da separação dos poderes adotada segundo a evolução histórico-política de cada país. Na França, o ânimo antijudicial derivado das idéias da Revolução refletiu na interpretação peculiar do princípio da separação dos poderes, marcada pela independência da administração e pela proibição para os tribunais ordinários de julgar os processos administrativos, implicando duas ordens distintas e paralelas de jurisdição: a administrativa, que culmina no Conselho de Estado; e a ordinária, cujo órgão superior é a Corte de Cassação.

O sistema de jurisdição *una* tem como paradigma os Estados Unidos. A tradição histórica norte-americana conferiu ao princípio da separação de poderes uma interpretação diametralmente oposta da que prevaleceu na França. A tradição do direito inglês da supremacia do direito de origem judicial (*common law*) sobre o direito de origem legislativa (*statute law*), a desconfiança dos políticos e juristas americanos em relação ao legislativo inglês, devido às duras leis inglesas e à doutrina do realismo jurídico, são apontados por Rocha (1995, p. 91) como fatores determinantes para a formação do sistema judicial americano. A separação absoluta entre órgãos administrativos e órgãos judiciais e o controle dos atos administrativos pelo Judiciário foram conseqüência desse processo evolutivo. Com relação aos litígios envolvendo a Administração Pública, só excepcionalmente a instância judicial é demandada. Isso porque nos Estados Unidos cerca de 80% (oitenta por cento) dos casos são resolvidos através do processo administrativo¹²⁸.

Na Alemanha, cujo sistema também é da jurisdição *una*, exige-se o esgotamento da via administrativa como condição para que o contribuinte proponha o recurso judicial perante os Tribunais Financeiros. A especialização dos tribunais

¹²⁷ Como ressalta Alvim (1990, p.180): "Entre nós, não é aceitável ou defensável a idéia de que, em certas circunstâncias seria suficiente o processo administrativo para, em função do seu resultado, aceitar-se como definitiva a decisão administrativa, de que não houve lesão. Se é assim, mesmo pendendo um processo perante a Administração Pública, será possível rediscutir-se a mesma controvérsia perante o Judiciário, desde que haja demonstração de possível lesão a direito".

¹²⁸ Cf. Torres (1999, p.82).

revela elevado grau de evolução técnica da solução das lides tributárias. No entanto, sob o ponto de vista prático, a sobrecarga das discussões tributárias, aliada à obrigatoriedade da decisão administrativa prévia, submete os contribuintes à morosidade no deslinde dos seus conflitos com o Fisco.

Em Portugal, o processo administrativo e o processo judicial tributários estão disciplinados pelo Decreto-lei n.º 433, de 26 de outubro de 1999, de forma sistematizada, como um todo unitário. Há uma interligação entre as vias administrativa e judicial, de forma que, esgotada a discussão no âmbito da Administração, cabe a esta a realização vários atos do processo judicial, especialmente os relacionados à preparação¹²⁹.

No sistema jurídico brasileiro, ao contrário do modelo português, as instâncias administrativas e judiciais de resolução de conflitos de natureza tributária atuam totalmente dissociadas. Há sobreposição de esforços nas duas esferas, com a repetição de atos, o que torna mais onerosa e menos eficaz a distribuição da justiça fiscal, além de postergar em demasia o recebimento do crédito tributário pelo Estado.

É preciso destacar a diferenciação do processo tributário em relação ao processo civil¹³⁰. Tal diferenciação decorre em primeiro lugar da singularidade da relação jurídica tributária que é insuscetível de ser subsumida a qualquer espécie de categoria jurídica¹³¹. Se a relação jurídica é peculiar, diferenciada também é a lide tributária da lide civil. Outra particularidade que corrobora a diferenciação do processo tributário é a possibilidade de dedução da lide tributária tanto na esfera administrativa quanto na judicial. Essa diferenciação impõe que seja estabelecido tratamento específico de modo a tornar efetiva a prestação da justiça tributária. Para

¹²⁹ O artigo 1.º do Decreto-lei n.º 433, de 26 de outubro de 1999, ao tratar das competências da Administração Tributária, cita as seguintes: receber e autuar as petições iniciais nos processos de impugnação judicial e proceder à instrução que não deva ser realizada no tribunal; instaurar os processos de execução fiscal e realizar os atos a estes respeitantes, salvo os previstos no n.º 1 do artigo 151.º; cobrar as custas dos processos e dar-lhes o destino legal; efetuar as diligências que lhes sejam ordenadas ou solicitadas pelos tribunais tributários; cumprir deprecadas.

¹³⁰ Reconhecem a diferenciação do processo tributário, dentre outros: Jarach (1969), Lapatzka (1997) e Sousa (1953).

¹³¹ Como ressalta Marins (2002, p. 82), “Não se assemelha à relação obrigacional civil, contratual ou extracontratual, comercial, administrativa ou qualquer outra. Também não é penal.”

tanto, é fundamental a harmonização entre o processo tributário administrativo e o processo tributário judicial.

Sousa (1950), alertando para o problema da distribuição da justiça fiscal, já na década de 50 defendia a harmonização entre a justiça administrativa e a judicial. Como solução, o autor propõe a criação de tribunais especializados no Judiciário e de regime específico para a revisão judicial das decisões administrativas tributárias, baseado nos seguintes pontos: a) limitação dos casos de cabimento da revisão judicial; b) ação de revisão fiscal especial, exercitável diretamente perante o segundo grau de jurisdição. Defende o autor uma concepção unitária e orgânica do processo tributário sem "duplicação de atos e medidas processuais substancialmente idênticas e apenas formalmente diversos." (SOUSA, 1953, p.27).

Na justificativa do anteprojeto de lei federal orgânica do processo administrativo tributário, Canto (1969, p. 138-139), criticando a sobreposição de fases administrativa e judicial, afasta, de plano, a possibilidade de supressão da interferência do judiciário nas questões administrativo-tributárias e propõe, alternativamente, a manutenção de uma só instância administrativa e de duas instâncias judiciárias ou a permanência das duas instâncias administrativas, com a redução a apenas uma na fase judicial. Para o autor do anteprojeto, o crivo técnico dos julgadores administrativos contribui para a solução de muitas controvérsias. Por esse motivo, julga ser "mais conveniente outorgar ao contribuinte o ensejo de submeter a sua pretensão a dois níveis de jurisdição administrativa, do que a um só, ainda que lhe reservando a dualidade de etapas no Judiciário" (CANTO, 1969, p.139). A solução apontada pelo autor foi a atribuição a um tribunal federal da competência originária e única (salvo o recurso extraordinário) para o deslinde judicial das controvérsias tributárias. Essa opção implicaria a subtração da competência do juiz singular, com a concentração do poder de decidir num só órgão superior colegiado. O citado anteprojeto não chegou a ser aprovado, a despeito de ter a Emenda Constitucional nº 7/77 estatuído que a lei poderia permitir que a parte vencida na instância administrativa requeresse diretamente ao Tribunal competente a revisão da decisão.

Torres (1999, p. 83) sugere que se torne obrigatória a discussão perante as instâncias administrativas antes de ser proposta a ação judicial, advertindo,

porém, que esta medida deve ser acompanhada do fortalecimento do órgão administrativo julgador e da celeridade do processo administrativo.

A exclusão da apreciação judicial das questões tributárias, que conduz ao caráter definitivo da decisão administrativa, é incompatível com os princípios do Estado Democrático de Direito proclamados pela Constituição de 1988. Por outro lado, seria um despropósito levar o contribuinte a recorrer ao Judiciário toda vez que se fizer necessário fazer valer os seus direitos, quando a própria Administração é dotada do poder de autotutela. Indefensável é, portanto, a supressão da instância administrativa ou da instância judicial, na apreciação das questões tributárias.

A solução idealizada por Canto (1969) e por Sousa (1950) de submeter a decisão administrativa à revisão judicial diretamente nos tribunais especializados encontra um obstáculo que é a limitação do acesso ao judiciário pela necessidade de esgotamento da via administrativa. Tal modelo só seria viável se fosse estabelecido um prazo razoável para que a Administração se pronunciasse, após o qual o contribuinte estaria habilitado para ingressar em juízo. Ainda assim, seria discutível a natureza do ato produzido pelo contribuinte, pois não há como considerá-lo recurso, tendo em vista a inexistência de decisão judicial anterior. Seria, na realidade uma ação autônoma, cuja competência originária caberia ao tribunal especializado. Por outro lado, na atual ordem constitucional, tal solução não encontraria respaldo, pois não foi contemplada pela Constituição de 1988 a hipótese da competência originária dos Tribunais (Tribunais Regionais Federais ou Tribunais de Justiça dos Estados) para apreciar ação de revisão de decisão proferida no processo administrativo tributário. Haveria, portanto, que ser alterada a Constituição, mediante emenda constitucional, especificamente o artigo 108 que trata da competência originária dos Tribunais Regionais Federais, com a inserção de mais um inciso, prevendo a competência para julgar ações de revisão de decisões definitivas, relativas a processo administrativo tributário, bem como deveria ser inserido no artigo 125, dispositivo delegando às constituições estaduais a criação de regras nesse sentido.

Diante dos óbices apontados, a opção mais adequada é a previsão de rito processual específico que permita o aproveitamento dos atos do processo administrativo tributário no processo judicial. Não se pode admitir que todo esforço

administrativo na busca da verdade dos fatos, através de substancial produção probatória, seja encerrado em processos arquivados nas repartições fiscais, enquanto na instância judicial as provas, já esmaecidas pelo tempo, tenham que ser novamente produzidas.

Para que a instrução probatória desenvolvida na esfera administrativa seja crível e possa ser aproveitada no processo judicial, necessário se faz a sistematização do processo administrativo tributário, com a harmonização da legislação através de lei geral federal, que estabeleça as normas básicas atinentes às garantias constitucionais processuais, bem como faz-se mister o fortalecimento dos órgãos julgadores dos entes da Federação.

7.3 A NECESSÁRIA AUTONOMIA DOS ÓRGÃOS JULGADORES

Ressaltou-se anteriormente a importância do processo administrativo tributário não só como um instrumento de controle da legalidade dos atos da administração tributária, mas também como garantia dos direitos fundamentais do contribuinte e como meio de legitimação do poder de tributar. Várias são as vantagens da manutenção do contencioso administrativo tributário, dentre elas a possibilidade de melhor análise da questão, sob o ponto de vista técnico e o fato de o crivo administrativo servir de filtro das controvérsias passíveis de serem levadas ao Judiciário.

A percepção da importância do papel do processo administrativo, tanto pelos sujeitos passivos das obrigações tributárias quanto pelos estudiosos do assunto, tem suscitado discussões sobre a estrutura dos órgãos de julgamento. A expectativa da concretização desse relevante papel só será satisfeita se os órgãos de julgamento forem estruturados, de maneira que os seus membros possuam autonomia para decidirem de forma isenta, com ampla liberdade de investigação da verdade material que envolve as questões submetidas a julgamento.

A crítica mais contundente é lançada contra o julgadores de primeira instância, chegando ao ponto de se afirmar que, neste caso, não ocorre o julgamento, por não estar a autoridade revisora investida dos requisitos necessários

da independência, imparcialidade e neutralidade (MINATEL, 1999, p. 97). Esta censura, no caso específico dos órgãos estaduais, deve-se, em primeiro lugar, ao fato de serem mantidas estruturas nas quais a competência para o julgamento em primeira instância é conferida à mesma autoridade que dirige a fiscalização e gerencia a arrecadação dos tributos. Alguns Estados, como o Rio de Janeiro, o Paraná, o Rio Grande do Sul, o Distrito Federal e o Espírito Santo (Quadros 5, 7 e 9), adotam este modelo, conquanto seja prevista a delegação, em alguns deles.

Canto (1969, p. 144), já em 1969, condenava esta superposição de papéis no âmbito da Fazenda Nacional, afirmando que:

Na primeira instância avulta o ilogismo da atribuição à mesma autoridade que supervisiona as atividades de fiscalização e arrecadação de poderes e incumbências de julgar litígios instaurados ao propósito da cobrança dos créditos fiscais, o que coloca em irreconciliável antinomia consigo mesmas, já que não podem, ao mesmo tempo, fazer justiça e incrementar a cobrança de tributos sob o seu controle.

Na maioria dos Estados, porém, foram criados grupos de julgadores, geralmente formados por auditores fiscais, a quem compete singularmente ou de forma colegiada proferir decisão sobre as impugnações contra atos de lançamento e de aplicação de penalidades. Faz parte, inclusive, das atribuições do cargo de auditor fiscal o desempenho de atividades de julgamento, de forma singular ou colegiada, de processos administrativos tributários. É esta a estrutura adotada nos seguintes Estados: São Paulo, Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Santa Catarina, Alagoas, Bahia, Ceará, Piauí, Maranhão, Rio Grande do Norte, Paraíba, Sergipe, Acre, Amapá, Amazonas, Pará, Rondônia, Roraima e Tocantins. Mas também contra este modelo argüi-se a falta de independência e de isenção. Justen Filho (1998, p.115-116) entende que "por maior que seja a fortaleza moral do julgador, sua visão de mundo está formada e condicionada segundo interesses da própria administração".

A questão da (im)parcialidade do julgador administrativo foi anteriormente abordada quando se analisou a diferença entre a atividade típica e a atividade judicante da Administração Tributária. Vale reafirmar que o ânimo que impulsiona a

ação do agente do Fisco, seja no desempenho da atividade de fiscalização seja na função judicante, é o cumprimento da lei tributária e não a repercussão financeira no Erário.

Há que se ponderar que nesses modelos estruturais os autos são apreciados por órgãos que desempenham a função judicante, sem vinculação com os departamentos incumbidos das tarefas de fiscalização. Existe uma separação evidente, inclusive física, entre as duas atividades. Como ressalta Xavier (2002, p. 291), a imparcialidade é a mesma tanto na prática do lançamento quanto na sua revisão contenciosa, mas há uma "maior imparcialidade orgânica, pois o órgão que reaprecia (mediante ato tributário secundário) não é subjetivamente idêntico ao órgão que pratica o ato de primeiro grau". Segundo o autor, "esse maior grau de imparcialidade orgânica (desinteresse ou 'terzietà') já se verifica pela diferenciação das funções, no âmbito do Fisco, entre órgãos de lançamento e órgãos de julgamento".¹³²

Com relação, ainda, à primeira instância administrativa, o ideal é que sejam recrutados, do quadro de auditores fiscais, servidores qualificados, de preferência com formação jurídica, e que lhes seja garantida a permanência no desempenho de suas funções. A transitoriedade dos julgadores de primeira instância não é desejável por dois aspectos: primeiro porque a falta de segurança quanto à permanência na função inibe a liberdade de decisão; segundo porque a alternância nas funções gera confusão entre as atividades de fiscalização e de julgamento.¹³³ A rígida separação entre a atividade tributária típica e a atividade judicante é um fator determinante para a formação da consciência do julgador sobre a sua missão no processo administrativo tributário.

¹³² No âmbito federal, existem as Delegacias Regionais de Julgamento, encarregadas do julgamento em primeira instância das impugnações administrativas contra lançamento e atos de aplicação de penalidades, relativos aos tributos federais.

¹³³ "Muito se refletiu a respeito da possibilidade de dar aos auditores fiscais caráter de transitoriedade no exercício das suas funções, já que foi observado por alguns conhecedores das dificuldades do processo tributário administrativo, que a estabilidade nos cargos poderia gerar a estagnação espiritual dos julgadores, seguros da sua permanência. Prevaleceu, entretanto, o argumento em contrário, igualmente poderoso, de que não seria possível recrutar para o quadro pessoas qualificadas, se não lhes acenasse com o induzimento de serem estáveis, já que as incompatibilidades que é mister estabelecer para esses funcionários seriam altamente desestimulantes" (CANTO, 1969, p. 144).

No âmbito federal, o concurso para auditor da Receita Federal, acessível a portador de diploma de qualquer curso superior, contempla a divisão de vagas segundo áreas de atuação, entre elas o julgamento, com provas diferenciadas e conteúdo específico das matérias relacionadas a essa atividade.

Quanto ao recrutamento de julgadores nos contenciosos estaduais, o Estado de Pernambuco possui um modelo singular, no qual é realizado concurso público para o cargo de Julgador Administrativo Tributário do Tesouro Estadual, tendo como requisito o diploma de bacharel em Direito e a inscrição na Ordem dos Advogados do Brasil, sendo esta dispensada se o servidor exercer atividade incompatível com a advocacia.

O modelo pernambucano é marcado pela judicialização do processo administrativo. A busca de soluções alternativas para a solução de conflitos de natureza tributária desaconselha a criação de estruturas semelhantes à do Judiciário para decidir estas questões. Embora se defenda a separação entre a função ativa e a função judicante, o recrutamento de julgadores junto ao quadro de auditores é a solução que melhor atende à qualidade técnica e à celeridade do julgamento das lides tributárias no âmbito administrativo. A apreciação de questões que envolvem procedimentos técnicos, geralmente relacionados a conceitos contábeis, por servidores não preparados para isso, por possuírem visão estritamente jurídica, implica a necessidade de submissão desses casos a assessores contabilistas, o que representa um entrave à celeridade do processo.

Com relação aos órgãos julgadores de segunda instância, as críticas são menos freqüentes, pois geralmente são compostos por membros representantes do Fisco e dos contribuintes, com representação paritária. Somente Pernambuco não adota a representação classista, já que tanto em primeira quanto em segunda instância, o julgamento é realizado de forma colegiada por julgadores admitidos através de concurso público para esse fim.

Variados debates são travados acerca da formação paritária dos órgãos julgadores administrativos. Torres (1999, p.79) entende que a representação paritária nos Conselhos de Contribuintes é arcaísmo e sugere a sua eliminação, apontando a supressão da representação classista na Justiça do Trabalho como

uma tendência nesse sentido. Para justificar a sua posição, o autor indica a paridade como obstáculo à eficiência dos órgãos administrativos, por impedir a escolha de julgadores com conhecimentos jurídicos e técnicos compatíveis com a função, ressalvando, porém, o Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo como uma exceção.

Não obstante tenha respaldo a opinião de Torres (1999), no que tange ao aspecto técnico do julgamento, não se pode deixar de ressaltar o ganho de legitimidade que a paridade proporciona, pela participação democrática do cidadão-contribuinte na formação da decisão administrativa. Trata-se de uma estrutura conquistada ao longo dos anos, que, apesar de não constituir propriamente uma imposição do ordenamento jurídico, é uma tradução dos anseios democráticos do povo brasileiro. Como foi visto anteriormente, o processo administrativo tributário desempenha um papel importante na legitimação da atividade tributária e essa posição de destaque decorre, em grande parte, da representação dos contribuintes junto aos órgãos colegiados de julgamento.

A discussão deve mudar de foco. Não se deve questionar a manutenção ou não da paridade nos órgãos de julgamento, mas sim buscar o aprimoramento da qualidade técnica e jurídica dos julgadores, necessárias para o desempenho desta tão relevante função pública. O Tribunal de Impostos e Taxas do São Paulo, como bem frisou o professor Torres, é um paradigma de excelência, tendo acolhido, como representantes dos contribuintes, muitos tributaristas ilustres do país, anteriormente nominados. Dessa forma, para a nomeação dos conselheiros ou julgadores deve-se exigir mais do que a graduação em curso superior. A vaga expressão "notável saber jurídico e reputação ilibada" deve ser concretizada através de critérios objetivos que permitam uma escolha mais abalizada.

Necessário se faz, ainda, que os órgãos julgadores sejam dotados de autonomia com relação à função administrativa tributária ativa. Não há que se falar em independência, já que tais órgãos, diferentemente do que acontece com os tribunais do Poder Judiciário, são integrados à estrutura organizacional das Secretarias da Fazenda e seus membros não gozam das garantias dos juízes (vitaliciedade e inamovibilidade). O que se defende é a quebra de laços hierárquicos que limitem a função judicante ou a vincule aos órgão de lançamento. A

subordinação hierárquica ao titular do órgão (Secretário da Fazenda) ou a diretores da Administração Fazendária superior, permite interferências que, às vezes, vão além da questão meramente administrativa e atingem o cerne da própria atividade judicante. O que se tem percebido, porém, é uma tendência para desvincular os órgãos de julgamento da administração tributária ativa, haja vista as recentes alterações legislativas ocorridas em vários Estados nesse sentido.

O ideal é a reunião das duas instâncias em um só órgão, vinculado ao Secretário, sem subordinação hierárquica, como ocorre nas estruturas adotadas pelos Estados do Ceará, da Bahia, de Goiás, de Roraima, do Tocantins e de Mato Grosso. Merece destaque também o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, que embora constitua a instância única de julgamento daquele Estado, não está subordinado hierarquicamente à administração superior. No Distrito Federal e nos Estados de Alagoas, do Rio Grande do Norte, do Piauí, do Mato Grosso do Sul, do Rio de Janeiro, do Amapá, do Acre, do Paraná e de Santa Catarina, conquanto não ocorra a reunião das duas instâncias em um só órgão, o órgão de segunda instância é dotado de autonomia hierárquica.

Com relação também à autonomia dos órgãos de julgamento questiona-se a manutenção na legislação de vários Estados da chamada avocatória, através da qual o chefe da pasta avoca o processo para decidir a questão ou submetê-lo a rito diverso, e do recurso hierárquico, segundo o qual é conferido ao Secretário da Fazenda o poder de alterar a decisão de segunda instância quando esta for contrária aos interesses fazendários. Tal procedimento revisional macula a legitimidade do próprio processo administrativo tributário, pois permite que uma única autoridade, singularmente, desconstitua decisão colegiada, proferida segundo o esquema processual dialético, onde às partes foi concedida a oportunidade de apresentar suas razões e de contestar opiniões contrárias. Trata-se de um verdadeiro paradoxo, que remete ao questionamento sobre a validade do próprio processo administrativo tributário e sobre a função institucional dos órgãos de julgamento. Ademais, compromete a segurança das relações entre o Fisco e o contribuinte, pois reflete a fragilidade das relações processuais no âmbito da Administração Tributária.

Nos Estados do Acre, de Alagoas, da Paraíba, do Rio de Janeiro e do Paraná, existe o recurso hierárquico.

Em Santa Catarina há a previsão do procedimento de revisão da decisão de segunda instância, nos casos já mencionados quando da análise do processo administrativo tributário dos Estados da região sul. Neste caso, tal revisão é realizada pela Câmara Especial, cuja formação é determinada pelo Secretário, em face da proposta da Procuradoria Geral do Estado ou da Diretoria de Administração Tributária. Não se configura, portanto, um recurso hierárquico nos moldes do que existe nos Estados acima citados, já que não é o Secretário que reexamina a decisão de segunda instância, mas uma Câmara Especial, formada por membros das Câmaras do próprio Conselho Estadual de Contribuintes.

No Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, embora não exista o recurso hierárquico, a decisão das Câmaras Reunidas contrária à Fazenda e tomada por menos de 2/3 (dois terços) dos votos, deve ser homologada pelo Coordenador da Administração Tributária *ad referendum* do Secretário da Fazenda. Tal exigência limita o poder de decisão e fragiliza institucionalmente o órgão de Julgamento. É indesejável qualquer forma de subordinação, seja administrativa, seja funcional, que venha a tolher a livre apreciação e a autonomia decisória do órgão julgador.

CONCLUSÕES

1. A concepção atual da teoria da separação das funções estatais proclama a ausência de uma divisão extrema e absoluta de funções, reconhecendo que cada poder executa, além das atividades que lhes são típicas, outras que são peculiares a órgãos de outro poder. A falta de exclusividade no exercício das funções estatais dificulta a definição de um critério eficaz para diferenciá-las. O critério subjetivo ou orgânico e o critério objetivo material mostram-se inadequados para estabelecer a diferença entre as funções, uma vez que estas não se caracterizam pelo órgão que as executa e nem pela essência ou conteúdo do seu objeto.

2. O critério objetivo formal, que busca explicar as funções estatais a partir da sua posição no ordenamento jurídico, mostra-se o mais apto para identificá-las. O modo de produção dos atos e os seus efeitos perante o Direito são os traços que identificam a função a eles relacionada. O ato administrativo, o ato jurisdicional e o ato legislativo possuem regimes jurídicos pertinentes a cada um deles. Com base nesse critério pode-se afirmar que a função administrativa segue o regime prevalente de direito público, cuja marca mais destacada é a legalidade objetiva, e tem como característica particular o sistema de controle de seus atos, que envolve o autocontrole e o controle externo por parte do Legislativo, através dos Tribunais de Contas, e do Judiciário.

3. No contexto da função administrativa, que tem por missão precípua a satisfação das necessidades coletivas, tem-se a Administração Tributária, cujo papel é a aplicação e a execução da lei tributária, através da orientação e da coordenação das atividades voltadas para a percepção do tributo que é devido.

Entre as atividades desenvolvidas pela Administração Tributária estão as atividades típicas, que consistem principalmente no dever-poder de exigir o tributo e no lançamento tributário, e também as atividades atípicas como a edição de normas tributárias e o julgamento de processos administrativos tributários.

4. Lançado o tributo ou aplicada a penalidade pela autoridade fiscal, parte-se para o momento crítico da relação jurídica tributária, segundo o qual o sujeito passivo tem a oportunidade de impugnar o ato junto à própria Administração Tributária a quem cabe julgar questão. Trata-se de uma atividade atípica desempenhada pela Administração Tributária, denominada atividade judicante, que do ponto de vista material em nada difere da atividade desenvolvida pelo Judiciário, uma vez que em ambas há a aplicação da lei ao caso concreto. A distinção reside na incontrastabilidade das decisões judiciais frente à possibilidade de revisão da decisão administrativa pelo Judiciário.

5. A processualidade não é privativa do Judiciário, mas é um atributo inerente a todas as funções estatais e também a organizações não-estatais como sindicatos e agremiações esportivas, por exemplo. O núcleo comum que indica a ocorrência da processualidade, seja na esfera estatal ou na esfera privada, é o exercício do poder. Onde há sujeição ao exercício do poder existem procedimentos pré-estabelecidos que devem ser obedecidos, garantindo-se a participação daqueles que terão sua esfera jurídica afetada. Nesse contexto, revela-se o aspecto político do poder, cuja legitimidade é conquistada através da disciplina do seu exercício.

6. Afirma-se a propriedade do uso do termo "processo" relativo à solução de controvérsias no âmbito administrativo, contrariamente à posição daqueles que, movidos pela necessidade de evitar transposições indevidas, restringem o uso da expressão à realidade judicial, atribuindo o termo procedimento à esfera administrativa. Procedimento, seqüência encadeada de atos convergentes para um ato final, é o gênero do qual o processo é a espécie. Configura-se o processo quando no procedimento há a participação dos sujeitos, obedecendo à estrutura dialética, através do contraditório. Afastando as discussões sobre a propriedade do termo processo, a Constituição de 1988 o consagrou quando em seu texto menciona reiteradas vezes a expressão processo administrativo, equiparando-o ao

processo judicial no que diz respeito à observância dos princípios do contraditório e da ampla defesa (artigo 5º, LV).

7. Entre os princípios que informam o processo administrativo tributário, podem ser citados os princípios constitucionais gerais – princípio da igualdade, princípio do devido processo legal e princípio da proporcionalidade -, os princípios constitucionais da Administração Pública aplicados ao processo administrativo tributário – princípio da legalidade, princípio da impessoalidade, princípio da moralidade, princípio da publicidade, princípio da eficiência -, e os princípios específicos do processo administrativo tributário – princípio da verdade material, princípio da oficialidade, princípio do informalismo.

8. A imposição tributária implica interferência na órbita privada do cidadão- contribuinte, estabelecendo uma situação potencial de tensão entre a proteção dos direitos individuais e a garantia de sobrevivência do grupo social. A harmonização dessa relação de tensão se dá através do estabelecimento de regras e procedimentos a serem observados pelo Fisco, para que possa constituir o título representativo do seu crédito e impor sanções pelo descumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo. Nesse sentido, destaca-se a instrumentalidade do processo administrativo tributário como garantia dos direitos individuais do cidadão-contribuinte. A atuação da autoridade fiscal, seja na fase da fiscalização ou na formalização do crédito tributário, pode ser questionada junto aos órgãos administrativos julgadores, para que a exigência tributária seja fixada no montante determinado pela lei e que seja obedecido o *iter* procedimental previsto para a sua constituição.

9. Importante papel também desempenha o processo administrativo tributário no controle da Administração Tributária. O recurso administrativo, que instaura o processo, aciona a análise da conformidade do ato com a lei e o direito, postulando da Administração uma decisão sobre a questão.

10. A Administração Tributária, que é marcada pelo viés autoritário do caráter compulsório do tributo, abre-se à participação do cidadão-contribuinte em diversos setores de sua atuação. Ao lado de deveres de colaboração, tais como o fornecimento de informações e a escrituração de livros, outros deveres apresentam-

se como verdadeiros poderes, atribuindo-se ao cidadão-contribuinte a tarefa de constituir o crédito tributário, apurando o seu valor e o recolhendo antecipadamente. Nesse contexto, observa-se nítida relação do processo administrativo tributário com o princípio democrático, pois a participação de representantes dos contribuintes nos órgãos julgadores responde aos anseios democráticos, refletindo o equilíbrio de forças. Também a participação do cidadão-contribuinte através dos direitos procedimentais atinentes ao princípio do contraditório e da ampla defesa, revela o caráter democrático da Administração, uma vez que a relação Fisco-contribuinte abre-se ao discurso, segundo uma estrutura dialética. Por outro lado, cria-se uma ambiência favorável ao deslinde do conflito, uma vez que o processo administrativo tributário proporciona uma análise mais célere e mais acurada sob o ponto de vista técnico.

11. O processo administrativo tributário não está disciplinado uniformemente no país. Com relação aos Estados da Federação, há diversidade de tratamento legal da matéria, tanto no que diz respeito aos órgãos de julgamento quanto no que tange ao processo propriamente dito. Predomina o julgamento singular em primeira instância realizado por servidores designados entre auditores fiscais e o julgamento colegiado em segunda instância por órgão composto paritariamente por representantes do fisco e dos contribuintes. Com a função de defender os interesses da Fazenda, atua junto aos órgãos julgadores de segunda instância o representante fazendário, que pode ser Procurador do Estado ou servidor fazendário designado para a função, dependendo da norma de organização de cada Estado.

12. Quanto ao trâmite processual, observa-se que os Estados adotam esquema semelhante. Lavrado o auto de Infração, através do qual são formalizados o lançamento e o ato de aplicação de penalidades, é dado um prazo para que o autuado pague ou parcele o valor da exigência ou a impugne. Oferecida a impugnação, o processo é submetido a julgamento em primeira instância, cuja decisão pode confirmar, total ou parcialmente, o auto de infração lavrado ou torná-lo insubsistente. Em alguns Estados, antes do julgamento, há a manifestação prévia do autuante. Caso a decisão de primeira instância desonere o sujeito passivo de crédito tributário em valor superior a determinado valor pré-fixado (valor de alçada) a autoridade julgadora deve recorrer de ofício à segunda instância administrativa. Da

decisão a ele contrária, ao autuado cabe recolher o valor definido na decisão, solicitar o seu parcelamento, ou interpor recurso voluntário à segunda instância. A decisão em segunda instância é tomada de forma colegiada, por maioria de votos, cabendo ao relator apresentar o relatório e o seu voto durante a sessão de julgamento. Publicado o acórdão, em geral, o autuado pode valer-se de alguns recursos para questionar a decisão junto ao órgão que a prolatou. Tais recursos geralmente são cabíveis nos casos em que a decisão proferida contiver obscuridade ou contradição, quando divergir de decisão anteriormente proferida, quando deixarem de ser apreciadas matérias de fato e de direito.

13. Com relação aos órgãos julgadores, alguns Estados possuem estrutura peculiar. Destaca-se o julgamento colegiado em primeira instância nos Estados do Amapá, da Bahia, de Pernambuco e do Rio de Janeiro e a ausência de representação dos contribuintes no Tribunal Administrativo Tributário de Pernambuco, que é composto por julgadores recrutados por concurso público privativo para bacharéis em direito. A forma de recrutamento dos julgadores em Pernambuco não atende à necessidade de conhecimentos técnicos em auditoria fiscal para solucionar as questões controvertidas, as quais não se restringem a aspectos de direito. Para a celeridade do julgamento é fundamental que o julgador tenha experiência na fiscalização, para que possa compreender os levantamentos técnicos realizados e decidir sobre os erros apontados nos recursos, sem ter que encaminhar o processo para assessores em matéria fiscal. O ideal é que sejam designados para a função de julgador servidores oriundos dos quadros de auditores fiscais bacharéis em Direito.

14. No que tange ao aspecto processual, destaca-se o modelo de Minas Gerais que prevê o julgamento em instância única, pelo Conselho de Contribuintes em instância única, havendo, porém, dois ritos processuais diferentes. Em outros Estados, como Goiás, Mato Grosso, São Paulo e Santa Catarina, apesar de existirem os dois órgãos julgadores, o de primeira e o de segunda instância, há previsão de julgamento em instância única nos casos estabelecidos nas respectivas leis.

15. A exigência de depósito como condição de admissibilidade do recurso para a segunda instância, tal como prevêm as leis dos Estados do Acre, de

Pernambuco e do Rio de Janeiro, atenta contra o direito à ampla defesa do contribuinte que deve ser absoluto dada a natureza compulsória da imposição tributária e o caráter vinculado do ato de lançamento, além de desatender ao princípio da proporcionalidade na medida em que existem outros meios de se garantir o crédito tributário.

16. É relevante a importância do processo administrativo tributário como garantia dos direitos fundamentais do cidadão-contribuinte, como instrumento de controle da Administração Tributária e como instrumento de legitimação da atividade tributária. Diante dessa realidade e do panorama do processo administrativo tributário nos Estados brasileiros, verifica-se a necessidade de modificações em vários aspectos. Nesse contexto, apontam-se, entre outras, algumas perspectivas que se delineiam: a harmonização da legislação do processo administrativo, a criação de mecanismos de ligação entre o processo administrativo tributário e o processo judicial e a garantia de autonomia aos órgãos julgadores.

17. A diversidade de leis dificulta a percepção do processo administrativo tributário na unidade de uma teoria geral do processo, ao passo que contribui para a insegurança do cidadão-contribuinte, que fica submetido a regras municipais e estaduais, editadas na maioria das vezes com desacertos, sem sistematização por ausência de um liame a atá-las à Constituição. Cabe à União a disciplina do processo administrativo tributário, através de uma lei federal geral, a ser observada pelos entes da Federação, cujas regras estabeleçam as garantias processuais que assistem ao cidadão-contribuinte, relativas a prazos, provas, recursos, intimações, dentre outras. No que tange à estrutura dos órgãos julgadores e normas complementares às estabelecidas na lei geral, compete, concorrentemente, à União, Estados, Distrito Federal e Municípios editarem suas próprias leis.

18. No Brasil há dissociação entre o processo administrativo e o processo judicial, o que implica sobreposição de esforços nas duas esferas, com repetição de atos, tornando mais morosos e mais onerosos a distribuição da justiça fiscal e o recebimento do crédito tributário pela Fazenda Pública. Devem, portanto, ser criados liames entre os processos administrativo e judicial, de forma que a instrução probatória produzida no âmbito administrativo seja aproveitada no processo judicial, estabelecendo uma concepção unitária do processo tributário sem repetição de atos

processuais materialmente idênticos. Para isso, porém, é necessária a uniformização da legislação processual e o fortalecimento dos órgãos julgadores que devem ser dotados de autonomia.

19. A questão da autonomia dos órgãos julgadores está relacionada com a imparcialidade no julgamento, que decorre da ausência de interesse financeiro ou meramente arrecadatório por parte do julgador, cuja atuação é presidida pelo interesse substancial ou de justiça. Nesse sentido, é importante o afastamento do julgador administrativo de qualquer atividade relacionada à fiscalização e à arrecadação do tributo. É necessário também que haja uma conscientização da importância e da natureza da atividade judicante, para que o julgador se coloque em uma posição equidistante entre a acusação fiscal e a defesa. Nesse contexto, é condenável o modelo adotado pelos Estados do Paraná, do Rio Grande do Sul, do Distrito Federal e do Espírito Santo, segundo o qual compete ao chefe responsável pelas áreas da fiscalização e da arrecadação o julgamento em segunda instância. No que diz respeito à primeira instância, o ideal é a instituição de um corpo de julgadores, formado por auditores fiscais bacharéis em Direito, com a competência de decidir, de forma singular ou coletiva, sobre as impugnações aos lançamentos e atos de aplicação de penalidades em matéria tributária. Deve, ainda, ser assegurada ao julgador a permanência no desempenho da função, pois a transitoriedade inibe a liberdade de decisão e conduz a confusão entre a atividade típica e a atividade judicante.

20. Quanto aos órgãos julgadores de segunda instância, deve ser mantida a estrutura predominante nos Estados da composição paritária, com representantes do Fisco e dos contribuintes, pois garantindo-se a participação do contribuinte na decisão administrativa, favorece-se a sua legitimidade.

21. Para que o processo administrativo tributário cumpra o papel que lhe cabe, é necessário que os órgãos julgadores decidam de forma isenta, com autonomia e rigor técnico. Defende-se, nesse sentido, a quebra de laços hierárquicos que limitem a função judicante ou a vincule aos órgãos de lançamento. Para tanto, as instâncias de julgamento devem ser enfeixadas em um único órgão, vinculado à pasta da Fazenda, sem subordinação hierárquica, com dotação orçamentária e autonomia administrativa sob o seu pessoal.

22. Quanto às regras processuais, devem ser eliminados a advocatória e o recurso hierárquico, instrumentos mediante os quais há interferência do titular da pasta no trâmite processual, dando-lhe novo encaminhamento, homologando decisão ou decidindo questão com decisão já proferida por órgão colegiado. A manutenção de tais regras macula a legitimidade do processo administrativo tributário, remetendo ao questionamento sobre sua validade e sobre a função institucional dos órgãos de julgamento.

23. Urge, portanto, que se valorize o processo administrativo tributário através da uniformização da sua disciplina e do fortalecimento dos órgãos julgadores, para que se efetivem os relevantes papéis destacados neste trabalho, que significam, em última análise, a própria afirmação, no contexto da Administração Tributária, do princípio democrático, refletido pela participação, controle, transparência e legitimidade.

BIBLIOGRAFIA

ACRE. Lei Complementar n. 07, de 30 de dezembro de 1982. Disponível em: <<http://www.ac.gov.br/sefaz/Htmls/LeiComp.nº07-82.htm>> Acesso em: 10 set. 2003.

_____ Decreto n. 462, de 11 de setembro de 1987. Regulamenta a Lei Complementar n. 07, no que se refere ao Processo Tributário Administrativo, à Administração Tributária e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.ac.gov.br/sefaz/Htmls/Dec462-87.html>> Acesso em 10 set. 2003.

ALAGOAS. Lei n. 4418, de 27 de dezembro de 1982. Institui o Código Tributário Estadual. Disponível em: <<http://www.sefaz.al.gov.br/legislação/tributaria/leis/lei4418-82PAF.pdf>> Acesso em 10 set. 2003.

_____ Decreto n. 35245, de 26 de dezembro de 1991. Aprova o regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal de comunicação e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.sefaz.al.gov.br/legislação/tributaria/ldecretos/dec35245-91PAF.pdf>> Acesso em 10 set. 2003.

ALESSI, Renato. **Instituciones de derecho administrativo**. Barcelona: Bosch, 1970.

ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales**. 2. ed. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.

ALVIM, Arruda. **Tratado de direito processual civil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990. v.1.

AMAPÁ. Lei 400, de 22 de dezembro de 1997. Dispõe sobre a consolidação e alterações, dando nova redação ao Código Tributário do Estado do Amapá, Lei n. 194, de 29 de dezembro de 1994. Disponível <http://www.sefaz.ap.gov.br/download/lei0400_97_alterada.zip> Acesso em 10 set. 2003.

_____ Decreto n. 1.507, de 04 de junho de 2001. Aprova o Regimento Interno do Conselho Estadual de Recursos Fiscais. <http://www.sefaz.ap.gov.br/Regimento_Interno_do_Conselho_Estadual_de_Recursos_Fiscais.htm> Acesso em 10 set. 2003.

AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de direito administrativo**. 2.ed. Coimbra: Almedina, 1996. v. I.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

AMAZONAS. Lei n. 1320, de 28 de dezembro de 1978. Institui o Código Tributário do Estado. Disponível em: <<http://www.sefaz.am.gov.br/SEFAZ-AM2001/Areas/OpcaoSistemas/SILT/NORMAS/Lei%20Estadual/Ano/201978/LEI%20ESTADUAL%201978%20W.htm>> Acesso em 10 set. 2003.

_____. Decreto n. 4564, de 14 de março de 1979. Aprova o regulamento do processo tributário-administrativo. Disponível em: <<http://www.sefaz.am.gov.br/sefaz-am2001/areas/opcaosistemas/sit/NORMAS/Decreto%20Estadual/Ano%201979/Arquivo/DE%204564%2079%20W.htm>> Acesso em 10 set. 2003.

ATALIBA, Geraldo. Princípios constitucionais do processo e procedimento em matéria tributária. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 46, p. 118-133, out/dez. 1988.

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

BAHIA. Lei n. 3956, de 11 de dezembro de 1981. Institui o Código Tributário do Estado da Bahia. Disponível em: <http://sinter82.sefaz.ba.gov.br/cgi-bin/om_isapi.dll?clientID=528462813&infobase=coteb&jump=start&softpage=Browse_Frame_Pg> Acesso em 10 set. 2003.

_____. Decreto n.7.629, de 9 de julho de 1999. Aprova o Regulamento do ICMS e dá outras providências. Disponível em: <http://sinter82.sefaz.ba.gov.br/cgi-bin/om_isapi.dll?infobase=decreto&jump=dec%207629/99&softpage=Browse_Frame_Pg> Acesso em 10 set. 2003.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

_____. **Uma introdução a ciência das finanças**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 10 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. Mandado de segurança contra denegação ou concessão de liminar. **Revista de Direito Público**, São Paulo, n. 92, p. 55-61. 1989.

BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. **Princípios gerais de direito administrativo**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979.v. 1.

_____. **Prestação de serviços públicos e administração indireta**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. A federação e a revisão constitucional. As novas técnicas dos equilíbrios constitucionais e as relações financeiras. A cláusula Federativa e a proteção da forma de estado na constituição de 1988. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, n. 202, p 49-60, out-dez. 1995.

BARROS, Suzana de Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. 2 ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2000.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2001.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 12.ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

BIELSA, Rafael. **Derecho administrativo**. 4. ed. Buenos Aires: El Ateneo, 1947. Tomo I.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10 ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999.

_____. **Futuro da democracia – uma defesa das regras do jogo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1986.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 10 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. **Ciência Política**. São Paulo: Malheiros, 1998.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BOTALLO, Eduardo Domingos. **Procedimento administrativo tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

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

CAETANO, Marcello. **Manual de direito administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 1970, Tomo I.

_____. **Manual de direito administrativo**. 10 ed. rev. e atu. Coimbra: Almedina, 1991, Tomo II

CAMPOS, Dejalma de. **Direito Processual Tributário**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

CANOTILHO, J.J.Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. Coimbra: Almedina, 1997.

CANTO, Gilberto Ulhoa. Anteprojeto de lei federal orgânica do processo tributário e respectiva justificação. **Revista de Direito Público**. São Paulo, n. 8, p 138-153. abr-jul. 1969.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 10.ed. rev. e aum. São Paulo: Saraiva, 1998.

CASSAGNE, Juan Carlos. **Derecho administrativo**. 5. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996. Tomo II.

_____. **Derecho administrativo**. 4. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1993. Tomo I.

CASTRO, Alexandre Barros. **Procedimento administrativo tributário**. São Paulo: Atlas, 1996.

_____. A prova no procedimento administrativo tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº34, p. 104 -116. jul. 1999.

CAVALCANTE, Denise Lucena. **Perspectivas da relação tributária no início do século XXI: a função do cidadão-contribuinte e a constituição do crédito tributário no direito brasileiro**. São Paulo, PUC, 2002. Tese (Doutorado em Direito do Estado), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2002.

CEARÁ. Lei n. 12732, de 24 de setembro de 1997. Dispõe sobre a organização, estrutura e competência do Contencioso Administrativo Tributário, sobre o respectivo processo e dá outras providências. Disponível em: <http://www.sefaz.ce.gov.br/produtoseservicos/folio/custom_menu_conat.asp#> Acesso em 10 set. 2003.

_____. Decreto n. 25711, de 21 de dezembro de 1999. Aprova o Regimento Interno do Conselho de Recursos Tributários do Contencioso Administrativo Tributário-CONAT – do Estado do Ceará. Disponível em: <http://www.sefaz.ce.gov.br/produtoseservicos/folio/custom_menu_conat.asp#> Acesso em 10 set. 2003.

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo**. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

COSTA, Nelson Nery. **O processo administrativo e suas espécies**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

COUTURE, Eduardo J. **Fundamentos del derecho processal civil**. 3 ed. Buenos Aires: Depalma, 1993.

CUNHA, Paulo Ferreira da. **O procedimento administrativo (estrutura)**. Coimbra: Almedina, 1987.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **A instrumentalidade do processo**. rev. e atual. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. Participação Popular na Administração Pública. **Revista de Direito Público**. Rio de Janeiro, n. 191, p. 26-39, jan-mar. 1993.

DISTRITO FEDERAL. Lei n. 657, de 25 de janeiro de 1994. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal contencioso e voluntário, altera a denominação da Junta de Recursos Fiscais do Distrito Federal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www2.fazenda.df.gov.br>> Acesso em 10 set. 2003.

_____. Decreto n. 16106, de 30 de novembro de 1994. Regulamenta a Lei n. 657, de 25 de janeiro de 1994 e consolida a legislação referente ao processo fiscal administrativo. Disponível em: <<http://www2.fazenda.df.gov.br>> Acesso em 10 set. 2003.

DROMI, Roberto. **Derecho administrativo**. 5. Ed. Buenos Aires: Ciudad Argentina, 1996.

DWORKIN, Ronald. **Los derechos em serio**. 2. ed. Tradução de Marta Gustavino. Barcelona: Ariel, 1989.

ENTERRÍA, Eduardo Garcia de. **La lucha contra las inmunidades del poder**. 3. ed. Madrid: Civitas, 1995.

ENTERRÍA, Eduardo Garcia de; FERNÁNDEZ, Tomás Ramón. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

ESPÍRITO SANTO. Lei n. 7000, de 27 de dezembro de 2001. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.sefa.es.gov.br/arquivos/Lei7000.zip>> Acesso em 10 set. 2003.

FAGUNDES, M. Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo poder judiciário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1984.

FAZZALARI, Elio. **Istituzioni di diritto processuale**. Pádua: CEDAM, 1975.

FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson de Abreu. **Processo administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2002.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle (org). **Processo administrativo tributário e previdenciário**. São Paulo: Max Limonad, 2001.

_____. **Curso de direito administrativo**. 4. ed. ver. amp. atu. São Paulo: Malheiros, 2000.

FLEINER, Fritz. **Instituciones de derecho administrativo**. Barcelona: Labor, 1933.

FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. **Introdução ao direito processual administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

FREITAS, Juarez. **O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais**. 2.ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1999.

GABARDO, Emerson. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. São Paulo: Dialética, 2002.

GARCIA-TREVIJANO FOS, José Antonio. **Tratado de derecho administrativo**. 3.ed. Madrid: Revista de Derecho Privado, 1971. v.1.

GOIÁS. Lei n. 13882, de 23 de julho de 2001. Dispõe sobre o Conselho Administrativo Tributário – CAT e regula o Processo Administrativo Tributário. Disponível em: <<http://www.sefaz.go.gov.br/LTE/LEI-13882-01.htm>> Acesso em 10 set. 2003.

GORDILLO, Agustin A. **Tratado de derecho administrativo**. Buenos Aires: Ediciones Macchi, 1991, Tomo II.

_____. **Princípios gerais de direito público**. Traduzido por Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

GUERRA FILHO, Willis. **Processo constitucional e direitos fundamentais**. São Paulo: Celso Bastos, 1999.

_____. (org.). **Dos direitos humanos aos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997.

_____. **Ensaio de teoria constitucional**. Fortaleza: Universidade Federal de Fortaleza, 1989.

HARGER, Marcelo. **Princípios constitucionais do processo administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

HOFFMAN, Susy Gomes. Princípio constitucional da publicidade aplicado ao processo administrativo fiscal e garantia constitucional do sigilo de dados. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) **Processo Administrativo Fiscal**. v. 5. São Paulo: Dialética, 2000. P. 131-144.

HORTA, Raul Machado. **Estado Federal e tendências do federalismo contemporâneo**. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributario**. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1969.

JUSTEN FILHO, Marçal. Considerações sobre o "processo administrativo fiscal". **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 33, jun. 1998.

_____. Ampla defesa e conhecimento de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade no processo administrativo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 25, São Paulo, 68-79, out. 1997.

_____. O princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista Tributária de Direito Público**, n. 11, São Paulo, p. 44-58. 1995

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. 3. ed. Tradução de Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. Poder tributario y tutela judicial efectiva. In: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio (org.). **Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo: Malheiros, 1997.

LEAL, Victor Nunes. **Problemas de direito público**. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

LOUREIRO, João Carlos Simões Gonçalves. **O procedimento administrativo entre a eficiência e a garantia dos particulares**. Coimbra: Universidade de Coimbra, 1995.

LUHMANN, Niklas. **Legitimação pelo procedimento**. Tradução de Maria da Conceição Côrte-Real. Brasília: Universidade de Brasília, 1980.

MACHADO, Hugo de Brito. O devido processo legal administrativo tributário e o mandado de segurança. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) **Processo Administrativo Fiscal**, v. 3. São Paulo: Dialética, 1997. p. 71-90.

MARANHÃO. Lei n. 7765, de 23 de julho de 2002. Regula o Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais – TARF e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.gere.ma.gov.br/legislacao/leis/estaduais/7765.htm>> Acesso em 10 set. 2003.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

MATO GROSSO. Lei n. 7609, de 28 de dezembro de 2001. Dispõe sobre o Processo Administrativo Tributário, altera dispositivos da Lei n. 7098, de 30 de dezembro de 1998, e da Lei n. 7301, de 17 de julho de 2000, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.sefaz.mt.gov.br:8080/Sistema/Legislacao/legislacaotribut>> Acesso em 10 set. 2003.

MATO GROSSO DO SUL. Lei n. 2.315, de 25 de outubro de 2001. Dispõe sobre o Processo Administrativo Tributário e dá outras providências. Mato Grosso do Sul: Secretaria de Estado de Receita e Controle, 2001.

MAYER, Otto. **Derecho administrativo alemán**. Buenos Aires: Arayú, 1949. v 1.

MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

_____. **A processualidade no direito administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. 6. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1997, 2v.

MINAS GERAIS. Lei n. 13470, de 17 de janeiro de 2000. Dispõe sobre o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais e dá outras providências. Disponível em: <http://www.sef.mg.gov.br/slt/leis/l13470_2000.htm> Acesso em 10 set. 2003.

_____. Decreto n. 41421, de 06 de dezembro de 2000. Aprova o Regimento Interno do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais. Disponível em: <http://www.sef.mg.gov.br/slt/decretos/d41421_2000.htm> Acesso em 10 set. 2003.

MINATEL, José Antônio. Dupla instância, formação paritária e advocatária no processo administrativo tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) **Processo Administrativo Fiscal**. v. 4. São Paulo: Dialética, 1999. p. 93 -103.

MONTESQUIEU, Charles Louis de Secondat – Barão de Brède e de. **Espírito das Leis**. Tradução de Pedro Vieira Mota. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 6ed rev. aum. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2000. v. 1.

_____. **Compêndio de direito tributário**. 3ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. v. 2.

MORAES, Germana de Oliveira. **Controle jurisdicional da administração pública**. São Paulo: Dialética, 1999.

MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo administrativo – princípios constitucionais e a Lei 9.784/99**. São Paulo: Malheiros, 2000.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Coordenação Gerencial na Administração Pública. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, n. 214, p 35-53, out-dez. 1998.

_____. Moralidade administrativa: do conceito à efetivação. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, n. 190, p. 1-44, out-dez. 1992.

NOGUEIRA, Alberto. **O devido processo legal tributário**. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

_____. **A reconstrução dos direitos humanos da tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

_____. **Os limites da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito – Fisco X Contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa**. Rio de Janeiro: Renovar, 1996.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. atual. São Paulo: 1995.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Ato administrativo**. 4. ed. ver. atual e amp. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

PARÁ. Lei n. 6182, de 30 de dezembro de 1998. Dispõe sobre PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIOS do Estado do Pará e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.sefa.pa.gov.br/LEGISLA/leg/LEI%20PAT.htm>> Acesso em 10 set. 2003.

PARAÍBA. Decreto n. 18930, de 19 de junho de 1997. Aprova o Regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e dá outras providências. Disponível em: <<http://200.164.224.17/LegislaçãoOnLine/REGULAMENTOS/ICMS/LIVRO2/P-A-T/P-A-T/index.htm>> Acesso em 10 set. 2003.

PARANÁ. Lei Complementar n. 01, de 2 de agosto de 1972. Institui o Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais-CCRF. Disponível em: <http://www.fazenda.pr.gov.br/lei_frame1.asp> Acesso em 10 set. 2003.

_____. Lei 11580, de 14 de novembro de 1996. Dispõe sobre o ICMS com base no art. 155, II, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal e na Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996 e adota outras providências. Disponível em: <<http://200.189.113.47/lpbin20/lpest.dll?f=templates&fn=main-h.htm&2.0>> Acesso em 10 set. 2003.

PERNAMBUCO. Lei n. 10654, de 27 de novembro de 1991. Dispõe sobre o processo administrativo-tributário e dá outras providências. Disponível em: <www.sefaz.pe.gov.br/cgi-bin/om_isapi.dll?clientID=1429&hitsperheading=on&infobase=especifica.nfo&record={E}softpage=Browse_Frame_Pg> Acesso em: 03 set. 2003.

_____. Decreto n. 24.639, de 14 de agosto de 2002. Introduce alterações no Decreto n. 18.845, de 09.11.95, que estabelece limite de valor para não interposição de reexame necessário nos processos administrativos-tributários. Disponível em: <www.sefaz.pe.gov.br/cgi-bin/om_isapi.dll?clientID=107&hitsperheading=on&infobase=normest.nfo&softpage=Browse_Frame_Pg> Acesso em: 03 set. 2003.

PIAUI. Lei n. 3216, de 9 de junho de 1973. Dispõe sobre a legislação tributária do Estado do Piauí e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.sefaz.pi.gov.br/legislacao/Leis/Lei3216.zip>> Acesso em 10 set. 2003.

_____. Lei n. 3376, de 11 de dezembro de 1975. Reorganiza o Conselho de Contribuintes do Estado e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.sefaz.pi.gov.br/legislacao/Leis/Lei3376.zip>> Acesso em 10 set. 2003.

_____. Lei n. 5300, de 9 de junho de 2003. Dispõe sobre a criação, na Secretaria da Fazenda do Corpo de Julgadores. Disponível em: <<http://www.sefaz.pi.gov.br/legislacao/Leis/Lei5300.zip>> Acesso em 10 set. 2003.

PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade no direito tributário**. São Paulo. Dialética, 2000.

PORTUGAL. Decreto-Lei n. 433, de 26 de outubro de 1999. Aprova o Código de Procedimento e de Processo Tributários. Disponível em <<http://www.sta.mj.pt>> Acesso em 11 set. 2003.

RANGEL, Paulo Castro. **A separação dos poderes segundo Montesquieu**. Boletim da Faculdade de Direito – STVDIA IVRIDICA, Estudo em homenagem ao prof. Doutor Rogério Soares, Coimbra, v. 61, p. 347-365, .

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Processo administrativo tributário**. São Paulo: Malheiros, 2000.

RIO DE JANEIRO. Decreto-lei n. 05 de 15 de março de 1975. Institui o Código Tributário do Estado do Rio de Janeiro e dá outras providências. Disponível em: <http://www.sef.rj.gov.br/legislação/tributária/básica/dec_lei_05-75.shtml> Acesso em 10. set. 2003.

_____. Decreto n. 2473, de 7 de março de 1979. Aprova o Regulamento do Processo Administrativo-Tributário. Disponível em: <http://www.sef.rj.gov.br/legislação/tributária/básica/processo_administrativo_tributário.shtml> Acesso em 10 set. 2003.

_____. Resolução Secretaria da Receita n. 042, de 19 de agosto de 2003. Estabelece as competências das repartições fiscais que menciona relativamente a processos administrativos-tributários e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.sef.rj.gov.br/legislação/tributária/resolução/2003/042.shtml>> Acesso em 10 set. 2003.

RIO GRANDE DO NORTE. Lei n. 6968, de 30 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.set.rn.gov.br/leis/leis/CMS/lei6968-96hist.doc>> Acesso em 04 set. 2003.

_____. Decreto n. 13796, de 16 de fevereiro de 1998. Aprova o Regulamento de Procedimentos e de Processo Administrativo Tributário. Disponível em: <<http://www.set.rn.gov.br/leis/decretos/PAT/dec13796-98.ori.doc>> Acesso em 04 set. 2003.

RIO GRANDE DO SUL. Lei n. 6537 de 27 de fevereiro de 1973. Dispõe sobre o procedimento administrativo e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100018.asp?Hid_IdNorma=35454&Texto=-Microsoft Internet Explorer](http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100018.asp?Hid_IdNorma=35454&Texto=-Microsoft%20Internet%20Explorer)> Acesso em 10 set. 2003.

ROCHA, José de Albuquerque. **Estudos sobre o poder judiciário**. São Paulo: Malheiros, 1995.

ROMANO, Santi. **Princípios de direito constitucional geral**. Traduzido por Maria Helena Diniz. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

RONDÔNIA. Lei n. 667, de 10 de julho de 1996. Regulamenta a organização do Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais – TATE. Disponível em: <<http://www.sefin.ro.gov.br/legislação/ordinaria/66796.doc>> Acesso em: 10 set. 2003.

ROSA JR., Luiz Emydio F da Rosa. **Novo Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 9 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.

SANTA CATARINA. Lei n. 3938, de 26 de dezembro de 1966. Dispõe sobre normas de legislação tributária estadual. Disponível em: <<http://200.19.215.11/lpbin21/lpest.dll/Infobase2/94b?fn=document-frame.htm&f=templates&2.0>> Acesso em: 10 set. 2003.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 2.ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2001.

_____. **Lançamento tributário**. 2.ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2001.

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DE SÃO PAULO. Coordenadoria da Administração Tributária. **Processo Administrativo Tributário: Lei n.10941, de 25 de outubro de 2001, Decreto n. 46674, de 09 de abril de 2002 e Regimento Interno do Tribunal de Impostos e Taxas**. São Paulo:2002.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Princípios fundamentais do direito administrativo tributário – a função fiscal**. 2. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. O processo administrativo fiscal e os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência da Administração Pública. In. ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) **Processo Administrativo Fiscal**. v. 4. São Paulo: Dialética, 1999. p. 9-18.

SERGIPE. Decreto n. 15072, de 17 de novembro de 1994. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, consulta, parcelamento de débito fiscal, dívida ativa estadual, certidão negativa de débitos fiscais e declaração de recolhimento de ICMS e dá outras providências correlatas. Disponível em: <http://www.sefaz.se.gov.br/legislacao/lpext.dll?infobase/3-estadual/3.3decreto/decretoporano/decretos-1994/dec-15072.htm>.> Acesso em: 10 set.2003.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 13 ed. ver e atual. São Paulo: Malheiros, 1997.

SILVA, Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da. **Em busca do acto administrativo perdido**. Coimbra: Almedina, 1996.

SIQUEIRA CASTRO, Carlos Roberto de. **O devido processo legal e a razoabilidade das leis na nova constituição do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

SOBRINHO, Manoel de Oliveira. **A prova administrativa**. São Paulo: Saraiva, 1973.

SOUSA, Rubens Gomes de. Idéias gerais para uma concepção unitária e orgânica do processo fiscal. **Revista de Direito Administrativo**. São Paulo, n. 34, p. 14-33. abr-jun. 1953

_____. Revisão judicial dos atos administrativos em matéria tributária por iniciativa da própria administração. **Revista de Direito Administrativo**. São Paulo, n. 29, p. 441-453. jul.-set. 1952.

_____. Reflexões sobre a reforma da justiça fiscal. **Estudos de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1950.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de direito público**. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. A importância do procedimento administrativo. **Revista de Direito Público**. São Paulo, n. 84, p 64-74. out-dez. 1987.

TÁCITO, Caio. Transformações do direito administrativo. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, n. 214, p. 27-34. out. – dez. 1998.

TOCANTINS. Lei n. 1288, de 28 de dezembro de 2001. Dispõe sobre o contencioso administrativo-tributário e os procedimentos administrativo-tributários. Disponível em: <http://www.sefaz.to.gov.br/LEIS/Lei_1288-01Cons.htm> Acesso em: 10 set. 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. Processo administrativo fiscal: caminhos para o seu desenvolvimento. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 46, p. 78 – 83. jul. 1999.

_____. **Curso de direito financeiro e tributário**. 2. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1993.

_____. **A idéia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

VASQUEZ, Jose Ramon Parada. **La administración y los jueces**. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana, 1988.

XAVIER, Alberto. **Do lançamento teoria: teoria geral do ato do procedimento e do processo tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

_____. **Do lançamento no direito tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.

_____. **Do procedimento administrativo**. São Paulo: Bushatsky, 1976.

ZANOBINI, Guido. **Curso de diritto amministrativo**. 7. ed. Milão: Dott. A. Giuffré, 1954. v. 1.