

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO**

MARIA EDUARDA ALVES PINHEIRO

**A EFICÁCIA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL EM FACE DOS
PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS**

**FORTALEZA
2008**

MARIA EDUARDA ALVES PINHEIRO

**A EFICÁCIA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL EM FACE DOS
PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito, da Universidade Federal do Ceará – UFC, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Rafael Sampaio Rocha

**FORTALEZA
2008**

MARIA EDUARDA ALVES PINHEIRO

**A EFICÁCIA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL EM FACE DOS
PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito, da Universidade Federal do Ceará – UFC, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovada em 18 / 11 / 2008

BANCA EXAMINADORA

Prof. RAFAEL SAMPAIO ROCHA (Orientador)
Universidade Federal do Ceará

ANA IRIA CARNEIRO DE MATOS, Adv
Oab-Ce

RODRIGO PARENTE PAIVA BENTEMULLER, Bel.
Assessor Procuradoria Geral de Justiça

DEDICATÓRIA

Dedico esse trabalho, as pessoas que acreditam num mundo melhor, através do trabalho e da justiça.

Dedico especialmente, a minha irmã, por sempre acreditar no meu potencial e por ter me apresentado o Direito de uma forma humana..

AGRADECIMENTOS

Tecerei meus agradecimentos, primeiramente a Deus, pelo dom da vida e da saúde, e por ter criado os céus e a terra e ter nos dado a luz. Quero deixar registrado, o amor e o orgulho que tenho de meus pais; minha querida mamãe, por ser uma guerreira inspiradora ante as adversidades; e a meu pai, exemplo de vida, que cedo nos deixou, e foi para o céu.

Mostro minha infinita gratidão a minha pequena, grande e admirável irmã Emanuele pelo amor incondicional, pelo real significado de almas gêmeas, pelo compartilhar, pelo acreditar e pelo o realizar de todos os dias.

Ao meu amado marido Jorge, por tudo que é e por tudo que representa.

Quero agradecer, também a banca examinadora pela disponibilidade e presteza, e a meu orientador pelo apoio

Agradeço à sala “das sete mulheres” a qual faço parte, e em especial a: Fernanda, Andressa, Líllian, Renata, Isabel, Emmanuelle e Carol, pelo companheirismo em todos os momentos.

*“O mundo é um lugar perigoso de se viver,
não por causa daqueles que fazem o mal,
mas sim por causa daqueles que observam e
deixam o mal acontecer.”*
Albert Einstein

)

RESUMO

Esta monografia analisa os princípios constitucionais com o objetivo de tornar mais efetivo o processo administrativo-fiscal. Detalha os referenciais teóricos do direito tributário, expondo as espécies tributárias, incluindo a natureza do fato gerador e do lançamento tributário. Enfoca historicamente o conceito de tributo e o poder de tributar. No momento em que há uma discordância entre o contribuinte e a cobrança de um tributo pela Fazenda Pública nasce o direito da ampla defesa e do contraditório. Nesse caso, o contribuinte poderá optar pelo processo administrativo fiscal ou o processo judicial tributário. Ressalta as vantagens em relação a cada um desses procedimentos, fundamentando-se nos princípios das garantias constitucionais.

Palavras-chave: processo administrativo. processo administrativo fiscal. processo judicial tributário. princípios constitucionais. lançamento tributário.

ABSTRACT

This paper examines the constitutional principles with the goal of making more effective the administrative process-tax. It details theoretical references to tax law, exposing the tributaries species, including the nature of the event and the fact launch tax. It discusses the concept of historical tribute and the power to tax. At a time when there is a disagreement between the taxpayer and a collection of tribute by the tax authorities born broad defense of the right and contradictory. In this case, the taxpayer can opt for tax or administrative proceedings the court proceedings tributary. It emphasizes the advantages for each of those cases, basing on the principles of constitutional guarantees.

Keywords: administrative process. administrative tax process. court tax process. constitutional principles. Release tax.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E SUA REPERCUSSÃO NOS PRINCÍPIOS DE DIREITO PROCESSUAL E DE DIREITO TRIBUTÁRIO.....	11
1.1 Princípio da certeza do direito, também denominado princípio da segurança jurídica	11
1.2 Princípio da Isonomia ou Igualdade.....	12
1.3 O princípio da proteção judiciária	14
2 PRINCÍPIOS JURÍDICOS DA TRIBUTAÇÃO	16
2.1 Princípio da legalidade	17
2.2 Princípio da anterioridade	18
2.3 Princípio da capacidade contributiva	20
2.4 Princípio da irretroatividade tributária.....	21
2.5 Princípio da proibição de confisco	22
2.6 O Código Tributário Nacional após a Constituição Federal de 1988.....	22
3. REFERENCIAL TEÓRICO ACERCA DO DIREITO TRIBUTÁRIO	24
3.1. Evolução do conceito de tributo - enfoque histórico.....	24
3.2 Conceito de tributo.....	27
3.3 Espécies tributárias	28
3.3.1 Impostos.....	29
3.3.2 Taxas.....	31
3.3.3 Contribuição de melhoria.....	32
3.3.4 Contribuição social	33
3.3.5 Empréstimos compulsórios.....	34
3.4 Fato gerador e a obrigação tributária	35
3.5 A natureza do lançamento e do crédito tributário.....	35
4 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	39
4.1 A fiscalização tributária	41
4.1.1 A denúncia espontânea	44
4.1.2 Término da fiscalização	44
4.2 A natureza e os requisitos do ato de lançamento.....	45
4.2.1 Fase contenciosa do Processo Administrativo Fiscal.....	46
4.3 As vantagens de se utilizar a esfera administrativa	48
4.4 Questionamento judicial e “renúncia” à esfera administrativa.....	49
4.5 O contencioso administrativo e as constituições brasileiras	51
4.5.1 A Constituição Federal de 1967.....	51
4.5.2 A Constituição Federal de 1988.....	52
5 PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO	53
5.1 Distinção entre o processo administrativo-fiscal e o processo judiciário-tributário	53
5.2 Mandado de Segurança	56
5.3 Ação anulatória de lançamento.....	57
5.4 A suspensão da exigibilidade do crédito tributário	58
CONCLUSÃO.....	61
REFERÊNCIAS	64

INTRODUÇÃO

Esta monografia versa sobre a importância dos Princípios Constitucionais no regimento do Processo Administrativo Fiscal, evidenciando a necessidade da obediência dos seus preceitos a fim de garantir a imparcialidade, a celeridade e a eficiência. Levando a melhoria do atendimento ao jurisdicionado, reduzindo os prejuízos ao fisco e ao contribuinte.

O assoberbamento de processos nos Tribunais de todo o País e os inúmeros prejuízos que deste fato advém, conduz-nos a premência de diminuir o número de processos, sem, no entanto cercear o direito de apreciação da contenda.

Uma das maneiras de desafogar a justiça é impor que, demandas de cunho formal devam ser primeiramente apreciadas na instância administrativa pertinente ao caso e, somente após seu deslinde, caso o contribuinte não esteja satisfeito com o resultado, nasceria o direito para a parte iniciar a lide no Poder Judiciário, se assim a conviesse.

Estar-se-ia mitigando o princípio do livre acesso ao judiciário previsto em nossa Carta Magna, que em seu art. 5º, inciso XXXV, determina que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. Dessa forma, para o ingresso na via judicial é prescindível a formulação prévia na via administrativa. Sabe-se que não há princípio constitucional absoluto, e esta limitação seria pertinente, já que, com o intuito de dar agilidade ao nosso lento Poder Judiciário, provocaria uma melhora generalizada para a sociedade. Ademais, não se pode esquecer que esta medida realiza outro princípio constitucional, ao garantir a razoável duração para o processo judicial e administrativo, insculpido no inciso LXXVIII, do art. 5º da Constituição Federal.

Atualmente, nos casos dos Processos Administrativos Fiscais, quando um contribuinte é autuado pela Fazenda Pública, restam-lhe duas possibilidades de defesa: a administrativa, ou a judicial. No momento em que a parte ingressa nas duas esferas

simultaneamente, queda-se inútil o recurso na esfera administrativa, pois será necessário aguardar o desfecho da ação judicial para verificar se deve ou não encaminhar a exação para a cobrança executiva, a fim de se evitar duplo entendimento na contenda. Entende-se que ao ingressar na Justiça o contribuinte está abrindo mão dos recursos administrativos. Dessa maneira, o contribuinte perderia uma oportunidade de expor sua defesa pela via administrativa, e paralelamente a isso, contribuiria para aumentar o número de processos do judiciário.

Portanto, torna-se conveniente impor que o contribuinte ingresse com a sua defesa primeiramente na esfera administrativa, num caso de uma exação fiscal, já que se tem nesta esfera um grupo profissional e imparcial no ato de julgar, dando ao contribuinte a liberdade de ingresso na justiça para discutir a referida cobrança somente em caso de indeferimento do pedido, ou se após um prazo razoável, estipulado pela lei, não se tenha a Administração finalizado o julgamento.

Diante dessas breves notas introdutórias, buscaremos demonstrar nessa pesquisa monográfica responder aos seguintes questionamentos:

1- Ao impor que o contribuinte ingresse primeiramente na Administração para se defender de alguma exação fiscal, para só após um prazo razoável, caso o deslinde não tenha se exaurido nesta esfera, ou se o mesmo tenha sucumbido, esteja liberado para acionar o Poder Judiciário, alcançam-se benefícios no sentido de desafogar a nossa Justiça?

2- Ao ingressar nas duas esferas, judicial e administrativas, para se defender de alguma exação fiscal, não estaria o contribuinte, inadvertidamente, abrindo mão do julgamento administrativo, diminuindo uma possibilidade de defesa?

1 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E SUA REPERCUSSÃO NOS PRINCÍPIOS DE DIREITO PROCESSUAL E DE DIREITO TRIBUTÁRIO

1.1 Princípio da certeza do direito, também denominado princípio da segurança jurídica

Trata-se de princípio implícito, constituindo um sobreprincípio, algo que em termos ideais deve nortear toda e qualquer norma jurídica. O princípio da certeza do direito impõe a atribuição da maior previsibilidade e estabilidade possível às relações humanas.

No Estado Democrático de Direito, desse princípio derivam os demais, tanto que da certeza do direito surge o traço fundamental de uma civilização que é o respeito à dignidade da pessoa humana.

O princípio constitucional da segurança jurídica permite aos cidadãos que ocorra o controle da discricionariedade do legislador, atando a consecução de seus atos aos parâmetros balizados nos direitos e garantias fundamentais elencados no art. 5º da constituição Federal de 1988.

O princípio da segurança jurídica é de fundamental importância na delimitação do Poder de Tributar. Sua observância baliza os atos da Administração em relação aos seus administrados, outorgando ao contribuinte a necessária segurança em relação ao Estado:

O direito por excelência, acima de tudo, instrumento de segurança. Ele é que assegura a governantes e governados os recíprocos direitos e deveres, tornando viável a vida social. Quanto mais segura uma sociedade, tanto mais civilizada. Segura estão as pessoas que tem certeza de que direito é objetivamente um e que os comportamentos do Estado ou dos demais cidadãos dele não .discreparão. (ATALIBA, 1998, p.156).

1.2 Princípio da Isonomia ou Igualdade

O art. 5º da Constituição Federal de 1988 diz: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”. Esse princípio implica em que diante de determinado dispositivo de lei, toda e qualquer pessoa enquadrada na hipótese legalmente descrita ficará sujeita aos desígnios da lei.

Por outro lado, este princípio é dirigido ao elaborador da lei, vedando que se estabeleça tratamento distinto para situações iguais ou equivalentes. Concluímos então que nem o aplicador, ante a lei, poderá diferenciar os jurisdicionados, nem autoriza o legislador a fazer discriminações, evitando perseguições ou favoritismos.

Diante de tantas situações que podem acontecer no convívio social, não é possível a lei, tampouco a Constituição fazer uma lista exaustiva cogitando circunstâncias que devem ou não ser consideradas economicamente equivalentes, para efeito de observância da isonomia. Contudo, a própria Constituição especifica fatores que devem ou não ser levados em conta como critério de diferenciação.

O princípio da isonomia, quando aplicado ao Direito Tributário é denominado de princípio da igualdade tributária, está determinado no art. 150, II, da CF/88, que prescreve que é vedado instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

A relevância do princípio da isonomia é apresentada no Código de Processo Civil ao determinar no art.125, inc. I, competir ao juiz, na direção do processo, “assegurar às partes igualdade de tratamento”. Na realidade o principal sentido do Princípio da Isonomia ou da Igualdade, tem fulcro na proporcionalidade, visto que aprendemos que se deve tratar os desiguais de maneira desigual a fim de alcançarmos o equilíbrio entre as partes.

Em matéria tributária, isso ressoa na capacidade contributiva, ao determinar que o mais pobre não deva responder pelos mesmos impostos que as pessoas mais ricas. Da mesma forma, a isenção deve ser concedida diante de situações desiguais, com o objetivo de criar, mediante a norma, alternativas de exceção provocando diante do caso concreto, a exclusão temporária daqueles que apresentam determinadas características no momento, perdurando o que ocasionou a isenção, permanecerá o direito:

No âmbito processual, o princípio da isonomia vincula não apenas o legislador, mas também o administrador e especialmente o juiz, nos quais não podem permitir o surgimento de situações que favoreçam injustificadamente um contribuinte em detrimento dos contribuintes em geral.

Há quem afirme que a Fazenda Pública, precisamente porque é distinta dos cidadãos em geral, reclama, do mesmo modo, tratamento diferenciado. Essa afirmação é, em princípio, verdadeira. O problema é o demasiado elastério que dão a ela, fazendo justificativa para toda sorte de abusos e injustificados os privilégios. (MACHADO SEGUNDO, 2004)

O princípio da igualdade, analisando pelo prisma tributário, relaciona-se com a justiça distributiva em matéria fiscal. Diz respeito à repartição do ônus fiscal do modo mais justo possível. Fora disso, a igualdade será puramente formal:

As teorias subjetivas compreendem duas vertentes: a do princípio do benefício e a do princípio do sacrifício igual. O primeiro significa que a carga dos impostos deve ser distribuída entre os indivíduos de acordo com os benefícios que desfrutam da atividade governamental; conduz à exigência da tributação proporcional à propriedade ou à renda; propicia, em verdade, situações de real injustiça, na medida em que agrava ou apenas mantém as desigualdades existentes. O princípio do sacrifício ou do custo implica que, sempre que o governo incorre em custos em favor de indivíduos particulares, estes custos devem ser suportados por eles. Esse princípio foi defendido por Stuart Mill, segundo o qual a igualdade tributária é o corolário lógico do princípio geral de igualdade e o imposto se reparte segundo este critério de justiça, quando cada contribuinte suporta um sacrifício igual ao suportado por qualquer outro, e ninguém sofre mais que outro como consequência do pagamento do imposto (...).

As teorias objetivas convergem para o princípio da capacidade contributiva, expressamente adotada pela Constituição (art. 145, §1º). (...)

A dificuldade está na determinação correta da "capacidade tributária individual". A doutrina fixou alguns critérios para isso, que são: "o de sacrifício igual", "o de sacrifício proporcional", "o de menor sacrifício" e "o de não alterar a desigualdade das rendas pela tributação". (SILVA, 2007).

1.3 O princípio da proteção judiciária

Constitui, na verdade, a principal garantia dos direitos subjetivos, fundamenta-se no princípio da separação de poderes, reconhecido pela doutrina como garantia das garantias constitucionais.

Agrega uma série de garantias como as da independência e da imparcialidade do juiz, a do juiz natural ou constitucional, a do direito de ação e de defesa.

Dentre eles podemos citar o princípio da inafastabilidade do Judiciário. Também chamado de monopólio judiciário do controle jurisdicional. É determinado no inciso XXXV do art. 5º da Constituição Federal, que preconiza: “A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

Revela-nos as seguintes garantias. Primeiramente, não se admite mais o contencioso administrativo que estava previsto na Constituição revogada. Além disso, consiste no direito de invocar a atividade jurisdicional sempre que aja ameaça ou lesão a um direito, individual ou não.

O direito de invocar a atividade jurisdicional é um direito público subjetivo. Portanto, assegura não só o direito de agir como invoca a jurisdição para a tutela de direito contra quem se propõe a ação.

Por este princípio, sempre que alguém tiver direito violado ou ameaçado, poderá solicitar, sem encontrar obstáculos legais, a intervenção do Poder Judiciário, que, no exercício da jurisdição, deverá aplicar o direito ao caso concreto:

Importante salientar que o Poder Judiciário, desde que haja plausibilidade da ameaça ao direito, é obrigado a efetivar o pedido de prestação judicial requerido pela parte de forma regular, pois a indeclinabilidade da prestação judicial é princípio básico que rege a jurisdição, uma vez que a toda violação de um direito responde uma ação correlativa, independentemente de lei especial que a outorgue. (MORAES, 2004, p. 292).

Inferre-se, portanto, que se houver previsão legal que impeça ou dificulte sobremodo a ação ou a defesa de alguém no Poder Judiciário, esta previsão constituirá ofensa ao princípio constitucional aqui discutido.

2 PRINCÍPIOS JURÍDICOS DA TRIBUTAÇÃO

O Direito fundamenta-se em inúmeros princípios. Estes são mandamentos nucleares de um sistema, seu verdadeiro alicerce. Através deles, o ordenamento jurídico obtém unidade de sentido e ordem normativa. Perfilham todas as demais normas de um sistema jurídico, porém não tem o condão de prescrever uma conduta específica. Carecem, portanto, elementos exaustivos de descrição. Por conseguinte, não estabelecem uma determinada sanção pelo seu descumprimento.

As normas componentes de um ordenamento jurídico encontram-se dispostas segundo uma hierarquia e formando uma espécie de pirâmide, sendo que a Constituição ocupa o ponto mais alto, o ápice da pirâmide legal, fazendo com que todas as demais normas que lhe vêm abaixo, a ela se encontrem subordinadas. Estar juridicamente subordinada implica que uma determinada norma prevalece sobre a inferior em qualquer caso em que com ela conflite. A norma superior demanda obediência da subordinada, de tal sorte que esta lhe deverá dar sempre inteiro cumprimento sob pena de vir a ser viciada. (BASTOS, 1988, p 156).

No campo do direito tributário podemos citar alguns princípios, como: o princípio da anterioridade, o da irretroatividade da lei tributária, o da capacidade contributiva, o princípio da vedação de tributo confiscatório, dentre vários. Aqueles considerados mais relevantes para o tema desta monografia serão vistos em maior profundidade.

O Poder de Tributar assenta-se na prerrogativa do Estado, preconizada na Lei Suprema do País, no art. 1º, que trata dos fundamentos da República Federativa do Brasil que são: a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político. Dessa forma, entende-se que só poderá haver a efetivação dos fundamentos constitucionais através de uma justa tributação e de um correto investimento social correspondente.

2.1 Princípio da legalidade

Simboliza a consagração que consta no art. 7º, da Declaração Universal dos Direitos do Homem (1948): “Todos são iguais perante a lei e têm direito, sem qualquer distinção, a igual proteção da lei, todos têm direito a proteção igual contra qualquer discriminação que viole a presente Declaração, e contra qualquer incitamento a tal discriminação”.

Constitui princípio básico do sistema constitucional, contido no art. 5º, inc. II, determinando que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Também, preleciona a Constituição Federal de 1988 em seu art.150, I, que sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir ou aumentar tributo sem lei que estabeleça, porém a Constituição admite a alteração, por decreto, das alíquotas dos impostos sobre importação, exportação, produtos industrializados e operações financeiras, atendidas as condições e limites estabelecidos em lei (art.153, §1º).

O princípio da legalidade é fundamental ao Estado de Direito, que adquire contornos relevantes diante da administração pública, que subordinada à lei, deve pautar seus atos segundo critérios de equidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e às demais condicionantes regradas nos incisos da art.37, sempre em prol do bem comum.

No Código Tributário Nacional, o art.97, há o rol de matérias que estão sujeitas à denominada “reserva legal”, estabelecendo que somente a lei poderá instituir tributos ou tratar de sua extinção; majorá-los ou reduzi-los, definir o fato gerador da obrigação tributária principal ; fixar a alíquota do tributo e da sua base de cálculo; prescrever penalidades para as ações ou omissões destoante de seus dispositivos, bem como indicar hipóteses de

exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários ou de dispensa ou redução de penalidades.

É o *nullum tributam sine lege*. Define a garantia dos cidadãos de que, na sua relação com o Estado, o regramento da relação tributária será sempre disciplinado por lei:

A lei deve esgotar como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se "A" irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação. Os critérios que definirão se "A" deve ou não contribuir, ou que montante estará obrigado a recolher, devem figurar na lei e não no juízo de conveniência ou oportunidade do administrador público.

A legalidade tributária não se conforma com a mera autorização de lei para cobrança de tributos; requer-se da própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei. (AMARO, 2005, p.112).

É importante ressaltar, que em princípio o Poder Executivo não cria tributos, restringindo-se o dever de legislar em se tratando de tributação, ao âmbito do Poder Legislativo, no entanto diante de um quadro de relevância urgência para o equilíbrio do mercado econômico, o Presidente da República pode servir-se de um aumento de impostos regulatórios, com o objetivo de fomentar comportamentos, como por exemplo, a aquisição de bens produzidos no Brasil, controle inflacionário ou desestímulo de processos industriais.

2.2 Princípio da anterioridade

Na legislação brasileira, este princípio está regulado pelo art.150, inciso III, alíneas "b" e "c" da Constituição Federal. O artigo 150, III, "b", da Lei Maior brasileira ordena que seja vedada a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada lei que os instituiu ou aumentou. O objetivo do referido princípio é evitar que o contribuinte seja surpreendido no tocante à tributação.

A regra geral determina que não será cobrado tributo no mesmo exercício financeiro em que fora publicada a lei que os instituiu ou aumentou e antes de decorridos

noventa dias da data em que haja sido publicada a lei. No entanto, o imposto sobre a renda (IR) e as alterações na base de cálculo do IPVA e do IPTU seguem apenas a regra do exercício e o IPI e as contribuições especiais sociais para a seguridade social seguem apenas a anterioridade nonagesimal .

A Emenda Constitucional n°. 42, de 19.12.2003, acrescentou a alínea “c” no artigo supracitado, ampliando o conceito do período temporal – conhecido na doutrina pátria de “noventena” ou anterioridade “nonagesimal” – desta forma coibiu a cobrança de tributos antes de decorridos noventa dias da data da publicação da lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea “b”. Antes desta emenda, tal limitação era compreendida apenas para as contribuições da seguridade social.

Contudo, para tais regras há exceções. Dessa forma, as exceções ao princípio da anterioridade estão elencadas no art.150, em seu parágrafo 1º: são os impostos federais de função regulatória (Imposto de importação e Imposto de Exportação, IOF e IPI), imposto extraordinário de guerra (art. 154, II, CF, empréstimo compulsório destinado a atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, I, CF).

O princípio da anterioridade não pode ser confundido com o da anualidade. O princípio da anualidade existiu até a Constituição de 1967, fixando autorização anual para a cobrança de tributos, não constando no texto constitucional em vigor.

Em suma, a Constituição requer que lei que gere ou majore tributo seja anterior ao exercício financeiro em que o tributo será cobrado – princípio da anterioridade tributária – e, ademais, que se atente a antecedência mínima de noventa dias entre a data de publicação da lei que o instituiu ou aumentou e a data em que começará a vigorar – anterioridade nonagesimal.

2.3 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva estabelece que, "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".

Para tentar equilibrar relações de contribuintes em situações desiguais, foi criado o princípio da capacidade contributiva, o qual afirma que a capacidade contributiva de cada cidadão deve ser aferida mediante a sua capacidade econômica, ou seja, os tributos são graduados segundo a condição econômica de cada contribuinte. O artigo 145, §1º da nossa Carta Magna trouxe de volta o referido princípio ao nosso ordenamento jurídico, após ter sido retirado da Constituição de 1967.

A expressão "sempre que possível" deve ser analisada de forma criteriosa tanto para a personalização ("impostos terão caráter pessoal") como para a capacidade contributiva e, dependendo das características inerentes de cada imposto ou da necessidade de usar o imposto com finalidades extra-fiscais, esses princípios podem ser excepcionados. A personalização do imposto pode ser vista como uma das faces da capacidade contributiva, à qual, sem dúvida, o imposto pessoal deve ser adequado.

Hugo de Brito Machado defende o aspecto social da arrecadação dos impostos no Brasil, levando em conta sempre que a arrecadação não deveria exceder a capacidade tributária dos contribuintes:

É importante, porém, que a carga tributária não se torne pesada ao ponto de desestimular a iniciativa privada. No Brasil, infelizmente, isto vem acontecendo. Nossos tributos, além de serem muitos, são calculados mediante alíquotas elevadas.

Por outro lado, o Estado é perdulário. Gasta muito, e ao fazê-lo privilegia uns poucos, em detrimento da maioria, pois não investe nos serviços

públicos essenciais dos quais esta carece, tais como educação, segurança e saúde. Assim, mesmo sem qualquer comparação com a carga tributária de outros países, é possível afirmar-se que a nossa é exageradamente elevada, posto que o Estado praticamente nada nos oferece em termos de serviços públicos. (MACHADO, 2004, p. 239).

Ao criar os impostos, o legislador deve levar em conta, sempre que possível, a situação particular de cada contribuinte, permitindo com isso que seja realizada a justiça tributária ao não exigir imposto acima do suportável.

O princípio da capacidade contributiva é realizado, por exemplo, no imposto de renda, onde existem alíquotas diferenciadas e se permitem várias deduções de acordo com a situação do contribuinte. Na incidência do imposto de renda sobre as pessoas físicas ocorre a progressividade das suas alíquotas fazendo com que quem ganha mais paga mais, proporcionalmente falando. Há uma tentativa, portanto, de se fazer uma justiça fiscal, incidindo a carga tributária com maior peso em cima daqueles que mais ganham.

2.4 Princípio da irretroatividade tributária

Este princípio decorre da necessidade de assegurar-se às pessoas segurança e certeza quanto a seus atos pretéritos em face da lei. Assim, toda vez que a lei pretender agravar, ou criar encargos, ônus, dever ou obrigação, só poderá atingir situações futuras:

O fato gerador do tributo é dito instantâneo quando sua realização se dá num momento do tempo, sendo configurado por um ato ou negócio jurídico singular que, a cada vez que se põe no mundo, implica a realização de um fato gerador e, por consequência, o nascimento de uma obrigação de pagar tributo. [...]

O fato gerador do tributo designa-se periódico quando sua realização se põe ao longo de um espaço de tempo. Não ocorrem hoje ou amanhã, mas sim ao longo de um período de tempo, ao término do qual se valorizam uma série de fatos isolados que, somados, aperfeiçoam o fato gerador do tributo. É tipicamente o caso do imposto sobre a renda periodicamente apurada, à vista de fatos (ingressos financeiros, despesas, etc.) que, no seu conjunto, realizam o fato gerador. (AMARO, 2005, p. 257).

Há a previsão geral, no artigo 5º, XXXVI da nossa Lei Maior, onde é determinado que não pode ser atingido o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. O

direito tributário segue tal mandamento, isto é, o de não haver a retroatividade, sendo vedada a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentados. Assim determina o art. 150, III, “a”, CF/88:

Como expressão do princípio da segurança jurídica a irretroatividade é preceito universal. Faz parte da própria idéia do Direito. Ocorre que o legislador poderia, por razões políticas, elaborar leis com cláusulas expressas determinando sua aplicação retroativa. Então, para tornar indubitosa a desvalia de tais retroativas e para dar segurança jurídica, erigiu-se este princípio em norma da Lei Maior, segundo a qual é vedada a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da lei que os houver instituído ou aumentados (MACHADO, 2004, p.108).

2.5 Princípio da proibição de confisco

E por fim, apresentaremos o princípio da proibição de confisco que é a vedação de tributo confiscatório que deverá ser analisado em face da carga tributária resultante do tributo. É proibido à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco, art. 150, IV, CF/88:

Proibindo o tributo, com efeito de confisco, a Constituição Federal de 1988 vedou o seu uso como instrumento de absorção, pelo Estado, dos meios de produção. Em outras palavras, a proibição do tributo confiscatório impede o seu emprego como instrumento de supressão do denominado setor privado, e conseqüentemente instituição do regime de economia estatizada. (MACHADO, 2004, p.270).

2.6 O Código Tributário Nacional após a Constituição Federal de 1988

Após vermos os princípios que norteiam o Direito Tributário é importante analisarmos o Código Tributário Nacional após a Constituição de 1988.

O Código Tributário Nacional (CTN), lei 5.172/66, organizado e aprovado em forma de lei ordinária – visto que nesse período inexistia diferença formal entre lei complementar e lei ordinária – foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 através do disposto no art.146, com o status de lei complementar. Como decorrência deste

fenômeno jurídico, conhecido como Princípio da Recepção, esta lei só pode ser modificada por intermédio de outra lei complementar.

O CTN foi elaborado a partir de uma reforma tributária considerado à época inovadora, pois antes dele as leis tributárias eram confusas e dispersas. Desse modo, a elaboração do Código Tributário Nacional teve três grandes objetivos: organizar as leis tributárias, elevar a arrecadação para fazer frente ao problema do déficit fiscal crescente e a criação de um sistema tributário que estimulasse o investimento.

É um código que completou quatro décadas de existência. Atualmente, já há uma demanda por mudanças profundas nesta seara, tendo em vista a necessidade de se simplificar a forma de se tributar. Realidade factível, tendo em vista os avanços tecnológicos e, também, a possibilidade de padronização das formas de se cobrar alguns tributos estaduais, como por exemplo, o imposto de circulação de mercadorias. Algumas empresas que têm várias filiais espalhadas por unidades da federação se vêem obrigadas a contratar um grande número de empregados dedicados exclusivamente para lidar com a parte tributária, pois cada Estado tem uma legislação própria: uma situação difícil de lidar. Porém há muitas resistências nesta padronização tributária, pois ninguém quer perder, em curto prazo, receitas fiscais.

3. REFERENCIAL TEÓRICO ACERCA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

3.1. Evolução do conceito de tributo - enfoque histórico

A noção de tributação se perde no tempo, instituído como uma prestação pecuniária ou em bens, arrecadados pelo Estado ou pelo monarca, com o escopo de atender aos gastos públicos e às despesas da coroa. Englobando, desde os pagamentos em dinheiro ou bens, exigidos pelos vencedores aos povos vencidos (à semelhança das modernas indenizações de guerra) até a cobrança junto aos próprios súditos, ora como disfarce de donativo, ajudas, contribuições para o soberano, ora como um dever, uma obrigação.

Destarte, o tributo resulta de uma exigência do Estado, nascida nos primórdios da história fiscal, decorrente da vontade do soberano. Hoje, a figura do tributo é alicerçada na lei, constitucionalmente, um tributo deve ter em vistas instrumentar o Estado a alcançar o bem comum. Qualquer exação que não persiga este objetivo é inconstitucional.

O Estado Democrático de Direito, da forma que é concebido atualmente, tem como fundamento estrutural não somente a lei, mas, e primordialmente, os princípios fundamentais de garantia dos cidadãos, estes são o alicerce do sistema jurídico brasileiro, e de onde deve vir a fundamentação das regras impostas em nosso ordenamento.

Diferindo dos demais países, em que o conjunto de regras atinentes ao Estado encontra-se enxutos no texto constitucional, a Constituição do Brasil de 1988 se mostra extensa e pormenorizada, detalhando os princípios e as regras atinentes a diversas matérias, dentre essas se encontram os fundamentos do Direito Tributário.

As regras impositivas das obrigações tributárias dos cidadãos brasileiros perante o Estado deverão estar fundamentadas nos princípios insculpidos, na Constituição Federal de 1988, sob pena de invalidade.

É necessário ressaltar, o tributo é uma prestação que deve ser exigida nos termos previamente definidos pela lei, contribuindo dessa forma os indivíduos para o custeio das despesas coletivas.

Em contrapartida, podemos destacar que a alta carga tributária do Brasil é um fator impediante do desenvolvimento do País, já que estimula o crescimento do mercado informal, visto que para registrar uma empresa no País o empresário tem que arcar com diversos impostos desviando um capital que poderia está voltado para aperfeiçoamento tecnológico da empresa, ou para aumento da mão-de-obra.

Outra conseqüência da demasiada carga tributária do País é a diminuição do poder aquisitivo da população, visto que os impostos são cobrados na fonte salarial, além do encarecimento do preço dos produtos e dos serviços, já que neles também há a incidência de impostos como o ICMS, o IPI, o ISS dentre outros, dependendo do fato gerador da obrigação tributária.

Apesar da grande arrecadação do governo, constatamos que o dinheiro público é mal empregado acarretando falta de investimentos em áreas essenciais para o desenvolvimento do País como saúde, educação, segurança, dentre outras. Também é notório o sentimento de revolta da população brasileira por constatar que o erário muitas vezes é desviado para, o enriquecimento ilícito de figuras públicas.

Paralelamente a isso, o Estado aperfeiçoa-se na cobrança dos tributos, apresentando índices de excelência na arrecadação. Podemos citar o fato de a Fazenda Pública ter o controle do débito em conta corrente do contribuinte em momento instantâneo

à ocorrência do respectivo fato gerador do imposto. É o que ocorre, por exemplo, nas importações: no momento do registro da declaração de importação, ato que é feito pelo próprio contribuinte ou seu representante, o sistema, com base nas declarações feitas, já calcula e retira o respectivo valor da conta declarada do contribuinte, que deve ter o montante disponível, e o credita na conta única do tesouro nacional.

Há investimentos milionários para aperfeiçoar os sistemas de segurança dos órgãos arrecadatórios a fim de coibir a sonegação fiscal, cada vez mais o Estado, limita a privacidade do cidadão com o objetivo de recolher na fonte os tributos.

3.2 Conceito de tributo

Transcrevemos o primoroso conceito de tributo do Código Tributário Nacional:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Como visto, a relação jurídico-tributária é sempre decorrente da lei, em sentido amplo, cujos limites são estabelecidos tanto para o fisco, que possui o dever de cobrar os tributos, quanto para o contribuinte, o qual tem o dever de pagar, fazer, não fazer ou tolerar em prol da Administração Pública:

Tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidade não estatais de interesse público.

(...) Ao dizer que o tributo é prestação instituída em lei não apenas contempla o princípio da legalidade do tributo (no sentido de que cabe à lei instituí-lo, definindo o respectivo fato gerador, o devedor e os elementos necessários a quantificar a prestação), mas também sublinha a origem legal (e não contratual) do tributo. Por isso, não é necessária a referência à compulsoriedade da prestação tributária. Conforme acima explicitamos, dizer que a prestação tributária é instituída em lei já expressa que o nascimento da obrigação tributária não tem por base a vontade dos sujeitos da relação jurídica, mas sim o comando legal.

(...) Omite-se também na definição dada, referencia à cobrança mediante atividade administrativa vinculada , porque essa atividade (que se desdobraria no ato de lançamento e nas demais providências do sujeito ativo para tornar efetivo o recebimento do tributo)é acidental . a grande maioria dos tributos (que são os que o CTN sujeitou ao chamado lançamento por homologação) é recolhida sem prévio exame do sujeito ativo e também sem posterior exame (que é eventual). Mesmo que falte a prática de atos pelo credor, no sentido de concretizar a aplicação da lei tributária ao fato gerador efetivamente ocorrido, não se dirá que o valor recolhido pelo sujeito passivo não seja tributo. (AMARO, 2005, p. 25-26).

Hugo de Brito Machado, com a clareza que lhe é peculiar, preleciona como se deve criar um tributo:

Criar um tributo é estabelecer todos os elementos de que se necessita para saber se este existe, qual é o seu valor, quem deve pagar, quando e a quem deve ser pago.

Assim, a lei instituidora do tributo há de conter:

- a) a descrição do fato tributável;

- b) a definição da base de cálculo e da alíquota, ou outro critério a ser utilizado para o estabelecimento do valor do tributo;
- c) o critério para a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária;
- d) o sujeito da relação tributária, se for diverso da pessoa jurídica da qual a lei seja a expressão da vontade. (MACHADO, 2004, p. 51-52).

Dentre os aspectos peculiares do tributo podemos destacar o fato de o tributo ser uma prestação pecuniária em dinheiro: modernamente não é possível pagar uma exação fiscal com trabalho ou qualquer bem diverso do dinheiro. Inexiste, portanto, o tributo *in labore* ou *in natura* no ordenamento jurídico pátrio.

Outro fator importante é a compulsoriedade da prestação. Conseqüentemente, não há a característica da vontade nas exações fiscais, porquanto a obrigação nasce da lei.

A par disso, o tributo não pode constituir uma sanção por um ato ilícito, como uma multa ou indenização. Tributar não é punir, pois deve sempre ter como hipótese de incidência ato lícito.

Contrapõem-se às prestações pecuniárias de *jus gestionis*, porque tais receitas decorrem de acordos de vontades entre particulares, como por exemplo: aluguel de móveis ou imóveis, venda de coisas, contratos de mútuo ou prestação de serviços. Da mesma forma, não se assemelha a outros deveres pecuniários compulsórios de caráter privado ou de obrigação de alimentar, porque nesse caso em particular, o credor é pessoa jurídica de Direito Privado ou pessoa natural.

3.3 Espécies tributárias

Os tributos são a principal fonte de receita pública e compreendem: os impostos; as taxas; as contribuições de melhoria; pedágio; empréstimos compulsórios; as contribuições sociais; contribuições de intervenção no domínio econômico; contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Devido ao princípio da soberania, o Estado tem a prerrogativa de impor que todos os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Para tanto, institui o tributo.

É o chamado Poder de Tributar:

A relação de tributação não é simples relação de poder como alguns têm pretendido que seja. É relação jurídica, embora o seu fundamento seja a soberania do Estado. Sua origem remota foi a imposição do vencedor sobre o vencido. Uma relação de escravidão, portanto.

E essa origem espúria, infelizmente, às vezes ainda se mostra presente em nossos dias, nas práticas arbitrárias de autoridades da Administração Tributária. Autoridades ainda desprovidas da consciência de que nas comunidades civilizadas a relação tributária é relação jurídica, e que muitas vezes ainda contam com o apoio de falsos juristas, que usam o conhecimento e a inteligência, infelizmente, em defesa do autoritarismo. (MACHADO, 2004. p.47).

3.3.1 Impostos

O Código Tributário Nacional, em seu art. 16, define imposto da seguinte forma:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Por conseguinte, ocorrendo o fato gerador do imposto, este será cobrado do sujeito passivo, independentemente de o Estado ter lhe propiciado alguma prestação de serviço ou executado obras que o beneficiem diretamente. Esta é a característica maior que diferencia os impostos das taxas e da contribuição de melhoria: o seu caráter de não vinculação.

Defende Luciano Amaro que “Para exigir imposto de certo indivíduo, não é preciso que o Estado lhe preste algo determinado. A atuação do Estado dirigida a prover o bem-comum beneficia o contribuinte, mas este frui das utilidades que o Estado fornece porque é membro da comunidade, não por ser contribuinte”

Os impostos são divididos entre as esferas federal, estadual e municipal conforme a competência fixada Carta Magna de 1988. Apregoa a Lei Maior no art. 153, que

competete à União instituir impostos sobre: importação de produtos estrangeiros (II); exportação de produtos nacionais ou nacionalizados (IE); renda e proventos de qualquer natureza (IR); produtos industrializados (IPI); operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF); propriedade territorial rural (ITR); grandes fortunas (IGF), nos termos de lei complementar.

Já o art.154 imputa duas espécies de impostos à União: os impostos extraordinários instituídos na iminência ou no caso de guerra externa, os quais serão suprimidos, paulatinamente, quando cessarem as causas de sua criação; e os impostos residuais, quando não-cumulativos, e tampouco fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na própria Constituição.

Quanto aos Estados e ao Distrito Federal compete, conforme o art. 155 da CF/88, instituir impostos sobre: transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCD); operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS); propriedade de veículos automotores (IPVA).

O artigo seguinte nos informa os impostos municipais, sejam eles impostos sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU); transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI); serviços de qualquer natureza não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (ISS).

3.3.2 *Taxas*

Configura-se pelo fato gerador ser decorrente do exercício regular do poder de polícia ou a utilização efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível prestado pelo contribuinte ou posto à sua disposição.

Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder como determina o art. 78 do Código Tributário Nacional. A conduta administrativa que corrobora a imposição de tal tributo normalmente se exterioriza por meio de uma atividade fiscalizatória em vários setores como meio-ambiente, instituições financeiras, licença para localização de empresas, dentre outras.

Entende-se por serviço público toda atividade prestacional realizada pelo Estado, ou por quem ocupe seu papel. Deve ser específico e divisível, ou seja, será uma contraprestação. Logo, quem paga deve, portanto, saber o que está pagando e a razão daquele montante.

Acerca da competência, o artigo 80 do CTN determina:

Para efeito de instituição e cobrança de taxas, consideram-se compreendidas no âmbito das atribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, aquelas que, segundo a Constituição Federal, as Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios e a legislação com elas compatível, competem a cada uma dessas pessoas de direito público.

É bom salientar que, enquanto a competência residual em matéria de impostos pertence à União Federal (art. 154, I CF), em relação às taxas a competência residual é dos Estados, pois a esses, de acordo com o art. 25, §1º da Constituição Federal de nosso país, são conferidas as competências que não lhes sejam vedadas pela própria Constituição.

3.3.3 Contribuição de melhoria

A contribuição de melhoria está disciplinada no art. 81 do CTN. É um tipo de tributo vinculado, que tem por hipótese de incidência uma atuação estatal indiretamente referida ao contribuinte. Essa atuação é uma obra pública que causa valorização imobiliária, isto é, aumenta o valor de mercado de imóveis localizados em suas imediações. É considerado por muitos doutrinadores como o tributo mais justo, pois àqueles que obtiveram vantagem com determinada obra pública que valorizou imóvel seu, devolve aos cofres públicos parte deste ganho.

O referido artigo traz limites em relação a este tributo. Podemos citar o limite total que deve ser a despesa realizada e a valorização calculada em cada imóvel.

A lei relativa à contribuição de melhoria deverá observar os requisitos mínimos elencados no art. 82 do CTN, quais sejam: publicação prévia do memorial descritivo do projeto, orçamento do custo da obra, determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição, delimitação da zona beneficiada, determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas; fixação de prazo não inferior a trinta dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos acima; regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

Contudo, a realização de uma obra não dá, a priori, o direito de o ente estatal vir a cobrar tal tributo: o que legitima é a valorização do imóvel. Essa é a justificativa de sua cobrança.

3.3.4 Contribuição social

É tributo com finalidade definida na nossa Constituição, quais sejam, a intervenção no domínio econômico, o interesse de categorias profissionais ou econômicas e a seguridade social.

As contribuições de intervenção no domínio econômico são um tributo cuja função é nitidamente extra-fiscal (o governo as utiliza para regular o mercado):

A finalidade da intervenção do domínio econômico caracteriza essa espécie de contribuição social como tributo de função nitidamente extra-fiscal. Assim, um tributo cuja finalidade predominante seja a arrecadação de recursos financeiros jamais será uma contribuição social de intervenção no domínio econômico. (Machado, 2004, p. 399)

As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas destinam-se a propiciar a organização de categorias, fornecendo recursos financeiros para a manutenção de entidades associativas. É o caso da contribuição sindical previsto no art. 8º, inciso IV da vigente Constituição, que estabelece que a assembléia geral fixe a contribuição que, em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, independentemente da contribuição prevista em lei.

Determinada no art. 195 da nossa Lei Maior a seguridade social é constituída por contribuição que deriva das fontes dos orçamentos da União. Estados, Distrito Federal e Município; o empregador, cujas alíquotas incidirão sobre: a folha de salário e demais rendimentos do trabalho; a receita ou o faturamento; o lucro; o trabalhador; a receita de concursos de prognósticos; e o importador de bens.

O parágrafo 6º do art. 195 da CF/88 informa que as contribuições sociais de que trata este artigo só deverão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação

da lei que as instituir ou modificar, sendo inaplicável o disposto no art. 150, III, “b”, sendo, portanto, uma exceção ao princípio da anterioridade, já visto.

3.3.5 *Empréstimos compulsórios*

O empréstimo compulsório é o ingresso de recursos temporários nos cofres do Estado, distingue das demais espécies tributárias devido haver a obrigação do Estado de restituir a importância que foi arrecadada. Há uma divergência doutrinária, ainda não pacificada, se o empréstimo compulsório é uma espécie de tributo. Aqueles que não o consideram uma espécie tributária defendem que não há aumento do patrimônio estatal, pois após a arrecadação haverá um passivo a ser pago. Já aqueles que afirmam ser uma espécie tributária dizem que há a previsão constitucional de sua existência como tributo, e isso é suficiente.

Está no artigo 148 da Constituição Federal:

A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, “b”.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Portanto, este tributo só pode ser instituído através de uma lei complementar, devendo ser lembrado que no caso do inciso I do art. 148 da CF, o empréstimo compulsório não se sujeita ao princípio da anterioridade.

3.4 Fato gerador e a obrigação tributária

É a circunstância da vida, reproduzida através de um ato ou situação jurídica, que definida em lei, dá origem à obrigação tributária. Definido no art. 114 do CTN como a situação definida em lei como necessária, e suficiente à sua ocorrência.

Ocorrendo o fato gerador do tributo, nasce a obrigação tributária. Determina o art.113, §1º, do CTN: “A obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento do tributo ou venalidade tributária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.”.

Não se deve confundir o fato gerador da obrigação tributária com a hipótese de incidência. O fato gerador origina-se a partir da hipótese de incidência, a lei definirá uma situação, na qual surgirá a obrigação tributária:

A expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão fato gerador diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A hipótese de incidência é simples descrição, é simples previsão, enquanto o fato é a concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto. (MACHADO, 2004, p.136)

3.5 A natureza do lançamento e do crédito tributário

Na verdade, para cobrar um tributo deve a administração constituí-lo, o que ocorre através de um ato administrativo que é plenamente vinculado e privativo da autoridade administrativa: o lançamento tributário.

Podemos conceituar o lançamento como o procedimento através do qual se liquida a obrigação tributária principal. Uma vez ocorrido o fato gerador da obrigação principal é obrigatório o lançamento, tendo a autoridade o dever indeclinável de constituir o crédito tributário, sob pena de responsabilidade funcional.

O lançamento é de competência privativa da autoridade administrativa. É determinado no art. 142 do CTN que o lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

Podemos inferir que o lançamento apresenta dupla característica vez que é declaratório da obrigação tributária e constitutivo do crédito tributário. A eficácia declaratória do lançamento é pronunciada pelas disposições dos artigos 143 e 144 do CTN, o último sendo expresso no sentido de que o presente procedimento deve ser realizado à luz da legislação vigente quando do nascimento da obrigação, ainda que posteriormente alterada.

Daí decorre que, no estágio da obrigação não se pode falar em liquidez do crédito tributário, o Estado não tem a faculdade de exigir o tributo devido nesse momento. Só após o lançamento tributário realizado através de um ato administrativo poderá o Estado cobrá-lo:

A natureza jurídica do lançamento tributário já foi objeto de grandes divergências doutrinárias. Hoje, porém, é praticamente pacífico o entendimento segundo o qual o lançamento não cria direito. Seu efeito é meramente declaratório. Entretanto, no Código Tributário Nacional o crédito tributário é algo diverso da obrigação tributária. Ainda, que em essência, crédito e obrigação sejam a mesma relação jurídica, o crédito é um momento distinto. E um terceiro estágio na dinâmica da relação obrigacional tributária. E o lançamento é precisamente o procedimento administrativo de determinação do crédito tributário. Antes do lançamento existe a obrigação. A partir do lançamento surge o crédito. (Machado, 2004, p. 177).

O Código Tributário Nacional prevê três espécies de lançamento: por declaração (art. 147, CTN), de ofício (art. 149, CTN), e por homologação (art. 150, CTN).

Lançamento por declaração baseia-se na declaração fornecida pelo contribuinte ou por terceiro, quando um ou outro presta à autoridade administrativa informações indispensáveis à sua efetivação. Citemos como exemplo, o imposto de importação cobrado

dos viajantes que ingressam no país quando trazem compras que ultrapassam a quota de isenção, pois é indispensável à sua efetivação uma Declaração de Bagagem Acompanhada, inclusive a veracidade da mesma vai influir no quantum tributário. Neste caso, pode a autoridade efetivar o lançamento com base na declaração ou desconsiderá-la caso o valor não mereça fé, arbitrando o valor que achar razoável. Pode o contribuinte contestar o valor arbitrado pela autoridade, se assim o desejar.

Lançamento de ofício é aquele realizado por iniciativa da autoridade administrativa e não necessita de qualquer declaração ou iniciativa do sujeito passivo. Como exemplo, o IPTU e o IPVA. O artigo 149 do Código Tributário nacional dispõe que:

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

I - quando a lei assim o determine;

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

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, 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;

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 especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Qualquer tributo pode ser objeto de um lançamento de ofício, inclusive os subordinados a declaração do contribuinte, quando houver omissão ou falsidade em relação à mesma.

Há também o Lançamento por homologação, que ocorre quando o sujeito passivo antecipa o pagamento do tributo, sem prévio exame do fisco, e no momento em que a autoridade administrativa toma conhecimento da atividade exercida pelo obrigado a homologa, operando-se simultaneamente a constituição definitiva do crédito tributário e a sua extinção.

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

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

Caso esta homologação não ocorra expressamente em um prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador opera-se a homologação tácita, à luz do § 4º do art. 150 do CTN, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Logo, através do lançamento se constituirá o crédito tributário de onde o Estado tem o direito de exigir do contribuinte ou responsável o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária objeto da relação obrigacional.

Portanto, identificamos que há um elo entre a hipótese de incidência tributária, que é a previsão legal dos fatos que ensejam futuramente uma cobrança tributária, e a ocorrência material do fato gerador, que faz surgir imediatamente a obrigação tributária, o lançamento (tem a função de liquidar o valor tributário) e a constituição do crédito tributário.

4 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Muito embora a Constituição Federal não estabeleça distinção, ao garantir, no inc. LV do art. 5º, aos litigantes, em processo judicial ou administrativo e aos acusados em geral, o contraditório e a ampla defesa como meios e recursos a ela inerentes. Deve-se admitir que nos dois procedimentos devem ser respeitados, incondicionalmente, os princípios instituídos na Carta Magna.

O Decreto Federal 70.235, de 03.03.1972, regula o processo administrativo-fiscal. Tem força de lei e somente pode ser alterado por lei ordinária.

Podemos conceituar Processo Administrativo Fiscal como uma série ordenada de atos administrativos através dos quais a Administração Tributária manifesta numa relação com o contribuinte ou simplesmente interpreta a legislação tributária.

Não é imprescindível a existência de uma relação jurídica tributária entre a administração e alguém para que ocorra a manifestação do contribuinte, já que só ficará claro se há ou não relação tributária ao final do julgamento da ação se, por exemplo, a ação fiscal é julgada improcedente ou é reconhecida com a isenção até mesmo uma imunidade, não haverá relação tributária.

Hodiernamente, quando um contribuinte se mostra inconformado com algum lançamento feito pela Receita Federal, ele tem duas esferas para se defender: a esfera administrativa e a esfera judicial. Não existe nenhum impedimento para que ele ingresse nas duas defesas simultaneamente.

Quando o contribuinte expõe sua defesa na esfera judicial, a esfera administrativa aguardará o deslinde da respectiva ação para verificar se deve ou não encaminhar a exação para a cobrança executiva, dependendo do resultado do julgamento.

Há a previsão legal de que, ao ingressar na justiça estaria o contribuinte abrindo mão dos recursos administrativos. Portanto, esta estratégia de defesa queda-se prejudicial ao contribuinte, que estaria perdendo uma importante oportunidade de lograr êxito.

Enumeraremos as vantagens ao se utilizar a esfera administrativa como instrumento de defesa de um lançamento que o contribuinte julgue indevido. O propósito deste estudo é ressaltar a pertinência da defesa administrativa em certos casos, já que o contribuinte ao sair vencedor nesta esfera prescindirá de ingressar a ação pela via judicial.

Da mesma forma, abordaremos o ato de lançamento tributário dando ênfase a sua regulação e operacionalização, no tocante as fiscalizações tributárias, sobretudo na fase contenciosa do processo administrativo fiscal e suas respectivas fases:

Como geralmente acontece com as palavras ou expressões utilizadas na linguagem jurídica, a expressão processo administrativo fiscal pode ser usada em sentido amplo e em sentido restrito.

Em sentido amplo, tal expressão designa o conjunto de atos administrativos tendentes ao reconhecimento, pela autoridade competente, de uma situação jurídica pertinente à relação fisco-contribuinte. Em sentido estrito, a expressão processo administrativo fiscal designa a espécie do processo administrativo destinada à determinação e exigência do crédito tributário. (MACHADO SEGUNDO, 2004, p. 433).

Podemos elencar o Processo Administrativo Fiscal em sentido estrito como: a) de determinação e exigência do crédito tributário; b) consulta; c) restituição; d) parcelamento de débitos tributários; e) reconhecimento de direitos.

Este trabalho monográfico se concentrará no Processo Administrativo Fiscal, de determinação e exigência do crédito tributário, também conhecido como Processo de Lançamento do Tributo.

4.1 A fiscalização tributária

Regulado pelo art.196 do CTN o procedimento de fiscalização deverá ser documentado através de termos específicos, dos quais o sujeito passivo sempre deverá ficar com uma cópia autenticada pela autoridade competente:

O procedimento de fiscalização não pode desenvolver-se em desarmonia com o direito do contribuinte à intimidade, à inviolabilidade de seu domicílio, de sua correspondência, ainda que isso esteja previsto em lei. A lei que autorizar tais abusos, se não puder ser interpretada conforme a Constituição, será simplesmente inválida. (MACHADO SEGUNDO, 2004, p. 76).

À Fiscalização Tributária compete, em especial, proceder à cobrança dos tributos não pagos, iniciando por via administrativa e indo até a inscrição do correspondente crédito tributário em Dívida Ativa, da qual se procede à emissão do título executivo extrajudicial denominado Certidão de Dívida Ativa, esta viabilizando o início da fase de cobrança judicial.

A fiscalização federal é disciplinada pelo Decreto nº 70.235/72. O art. 7º deste Decreto determina que o procedimento de fiscalização inicia-se com: (I) o primeiro ato de ofício, escrito, praticada por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; (II) a apreensão de mercadorias, documentos ou livros; ou com (III) o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

Podemos inferir que o Termo de Início de Fiscalização é onde ocorrem os procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Receita Federal. Estes são executados, em nome desta, pelos Auditores Fiscais da Receita Federal e instaurados mediante ordem de Mandado de Procedimento Fiscal.

É muito importante, neste trabalho, explicarmos o Mandado de Procedimento Fiscal, já que é o documento inicial permissivo do início da ação fiscal pelo setor de fiscalização do órgão fazendário. Primordialmente, este instrumento de controle foi criado

pela administração tributária para dar segurança e transparência à relação fisco-contribuinte, que tem como intuito assegurar ao sujeito passivo que seu nome foi selecionado seguindo critérios objetivos e impessoais, respeitando os princípios constitucionais. Da mesma forma, o agente fiscal nele indicado recebeu do fisco a incumbência para executar aquela ação fiscal sem nenhum interesse pessoal.

Tal documento limita o poder dos agentes fazendários, que somente deverão fiscalizar a empresa que o mesmo menciona. Conterá, além dos dados identificadores do sujeito passivo, a natureza do procedimento fiscal a ser executado, os nomes e as matrículas das autoridades fiscalizadoras pela sua execução, o prazo que se dará a fiscalização e a identificação da autoridade emissora.

Assim, a Fiscalização Tributária regulada pelo princípio constitucional da legalidade. Requer para a validação dos atos administrativos da Fiscalização que seja feita por pessoas às quais a legislação atribua competência, em caráter geral, ou especificadamente, em função do tributo de que se tratar. Essa competência é atribuída pela Legislação Tributária e não apenas pela lei tributária.

As exceções à necessidade do Mandado do Procedimento Fiscal prévio são as seguintes:

- a) Caso de flagrante constatação de contrabando, descaminho, ou qualquer outra prática de infração à legislação tributária, em que o retardamento do início do procedimento fiscal traga riscos ao interesse da Fazenda Nacional, pela possibilidade de subtração de prova, neste caso, é dever do auditor fiscal da Receita Federal iniciar imediatamente o procedimento fiscal;
- b) Procedimento de fiscalização realizado no curso do despacho aduaneiro;

- c) Procedimento de fiscalização interno de revisão aduaneira;
- d) Procedimento de fiscalização de vigilância e repressão ao contrabando e descaminho, realizado em operação ostensiva;
- e) Procedimento de fiscalização no que tange ao tratamento automático das declarações na malha fiscal.

Este Mandado tem o condão de afastar a discricionariedade dos agentes fazendários tanto que um lançamento pode ser anulado se for eventualmente constituído fora dos limites nele traçados.

Caso seja constatado na fiscalização que sujeito passivo não cometeu infração, mas deve algum tributo, deve a autoridade lançar o tributo devido através de uma notificação de lançamento.

No caso de apreensão de mercadorias, documentos ou livros, seguem-se as mesmas regras do Mandado de Procedimento Fiscal já esplanadas acima. A diferença aqui é que se deve lavrar, pelos agentes fazendários competentes, outro termo, designado de Termo de Apreensão:

A apreensão das mercadorias e dos livros só se faz necessária à identificação do sujeito passivo e à comprovação da ocorrência do fato gerador do tributo ou de eventuais penalidades. Depois disso, e uma vez constituído o crédito tributário relativo ao tributo e à penalidade eventualmente devidos, as mercadorias ou os livros apreendidos devem ser liberados, salvo, é claro, nas hipóteses de aplicação de pena de perdimento, no plano da legislação aduaneira. (MACHADO SEGUNDO, 2004, p. 78)

Por último, conforme a Lei do Processo Administrativo Fiscal, Decreto 70.235/72, o começo do despacho aduaneiro de mercadorias importada dá início a um procedimento de fiscalização. Atualmente o importador, ou representante seu, tem uma senha de acesso a um sistema chamado de Siscomex - Sistema de Comércio Exterior. Através do acesso a

este sistema o próprio contribuinte faz o registro de importação sua e, neste momento, informa, dentre vários dados, que mercadoria está importando, a quantidade, classifica esta mercadoria e, quando confirma o referido registro o sistema debita o valor dos tributos na sua conta previamente cadastrada e o credita na Conta Única do Tesouro Nacional.

Caso a conta do contribuinte tenha saldo insuficiente a operação não se concretizará. Após a confirmação do registro, dá se início ao despacho aduaneiro e também o procedimento de fiscalização. Repise-se que a data real da ocorrência do fato gerador do Imposto de Importação é a data de registro da respectiva importação.

4.1.1 A denúncia espontânea

Com o início da fiscalização está excluída a espontaneidade do contribuinte em relação aos atos anteriores ocorridos. Destarte, aquelas infrações praticadas anteriormente a data da ciência do início da fiscalização, são impossibilitadas de ser objeto de denúncia espontânea. Por conseguinte, encontrando-se o sujeito passivo nesta situação, mesmo pagando o tributo devido, terá de pagar a multa respectiva. É o que determina o art. 138 do CTN em conjunto com o art. 7º, § 1º do Decreto nº 70.235/72.

Certamente, o início da fiscalização apenas exclui a denúncia espontânea dos tributos relacionados à fiscalização.

4.1.2 Término da fiscalização

A fiscalização só é imprescindível quando necessita comprovar se o contribuinte está cumprindo as obrigações tributárias. Contudo, a doutrina admite que tal ato é invasivo e perturbador das atividades do sujeito passivo.

A fiscalização somente é necessária à preservação da efetividade de alguns princípios fundamentais da ordem jurídica, como os princípios da capacidade contributiva e da isonomia.

Devido a isso, diversas leis tributárias fixaram prazos para se concluir o procedimento, no entanto estabelecem a possibilidade de prorrogação. Dependendo da complexidade da fiscalização, há a necessidade de prorrogação do prazo, a prorrogação deve ser motivada, sob pena de ser o ato considerado abusivo. Se houver, a prorrogação da fiscalização, além do prazo previsto, sem a autorização do superior, tal ato está passível de anulação, conseqüentemente, poderá se contestar o próprio lançamento.

4.2 A natureza e os requisitos do ato de lançamento

Ao concluir o procedimento preparatório do lançamento, a autoridade fazendária procederá à lavratura do ato administrativo de lançamento, através do qual constitui o crédito tributário.

Quanto aos efeitos deste ato, há divergência na doutrina, pois ora o consideram constitutivo ora simplesmente declaratório. Embora, não haja pacificação acerca do assunto atualmente se conclui que prevalece a natureza declaratória do ato em relação à obrigacional tributária, mas constitutiva em relação ao crédito tributário:

O lançamento é constitutivo do crédito tributário e apenas declaratório da obrigação correspondente. Por isso, salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributável esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento sua conversão em moeda nacional se faz ao câmbio da data da ocorrência do fato gerador (CTN, art. 143).

Também por isto a legislação que a autoridade administrativa tem de aplicar ao fazer o lançamento é aquela que estava em vigor na data da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, ainda que posteriormente modificada ou revogada (CTN, art. 144).

Em qualquer modalidade de lançamento deve conter sua motivação, sob pena de invalidade, já que sem o motivo pelo qual foi fundado o ato, inviabilizaria o direito de defesa do contribuinte.

Em relação ao lançamento por declaração esta fundamentação deverá ser apresentada pela aceitação das informações dadas pelo sujeito passivo e a indicação da base legal que fez surgir a exação. Caso o agente do fisco, desconsidere a declaração do contribuinte, deve lançar de ofício, fundamentadamente especificando o critério escolhido para a aplicação do montante do lançamento, indicando os dispositivos legais:

Na hipótese de lançamento por homologação, a fundamentação estará contida na própria atividade desenvolvida pelo contribuinte, que a autoridade simplesmente ratifica, desde que não altere o quantum apurado pelo sujeito passivo. Entretanto, caso haja alteração em tal quantum (com a imposição de penalidades), ou caso se trate de qualquer outra modalidade de lançamento, uma fundamentação explícita é indispensável, até como forma de viabilizar o direito de defesa do sujeito passivo. (MACHADO SEGUNDO, 2004, p. 177).

Outro requisito indispensável à validade do lançamento é a notificação do contribuinte. Com este ato, aperfeiçoa-se o Processo Administrativo Fiscal. Na notificação, determina-se o prazo para pagamento ou para impugnação da obrigação tributária. Após a ciência do lançamento, há a faculdade do contribuinte pagar ou contestar a exação. Optando pela contestação, pode ingressar com uma defesa administrativa, dando início, a fase contenciosa do Processo Administrativo Fiscal.

4.2.1 Fase contenciosa do Processo Administrativo Fiscal

Dessa forma, diante de uma exigência fiscal que o contribuinte considere ilegítima, por qualquer motivo, o indivíduo nem é obrigado a satisfazê-la, tampouco tem como única opção o ingresso em juízo, com a utilização dos vários remédios do direito processual:

O ônus da prova dos fatos em disputa no procedimento administrativo fiscal não é do contribuinte, como alguns afirmam. O ônus da prova quanto ao fato constitutivo do direito é de quem alega. Aplica-se a teoria geral da prova, que está consubstanciada nas disposições do Código de Processo Civil. Ocorre que, em face de indícios fortes da existência do fato gerador da obrigação tributária, capazes de autorizar a presunção de tal ocorrência, pode dar-se a inversão do ônus da prova. A não ser que tal circunstância, o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária é naturalmente do fisco. (MACHADO, 2004, p.437).

Em sede administrativa, o contencioso fiscal constitui uma antecipação, ou ainda, uma continuação do processo de lançamento, visto que a lide é dotada da mesma natureza do processo de lançamento, que fica suspensa até a sua decisão final, a qual constituirá o lançamento definitivo. Ressalta-se, também, outra característica do contencioso tributário em via administrativa que a discussão sempre resultará da iniciativa do contribuinte. Em contrapartida, o lançamento sempre é de iniciativa do fisco.

A autoridade julgadora do Processo Administrativo Fiscal deverá proferir sua decisão, apreciando as questões preliminares – caso invocadas – e de mérito com base nas peças do processo, apresentando relatório sobre a impugnação ou reclamação e a defesa ofertada pela Administração, os fundamentos de sua motivação e a conclusão, dando-se dessa decisão conhecimento ao impugnante ou reclamante e sucessiva publicação para conhecimento geral.

O processo administrativo é regido pelo princípio na verdade material. Segundo este princípio a autoridade julgadora deverá buscar a realidade dos fatos, conforme sua livre convicção na apreciação dos fatos tem a faculdade de julgar conveniente a realização de diligências que considere necessárias a complementação da prova ou ao esclarecimento de dúvida relativa aos fatos trazidos no processo. Após a realização da diligência, o contribuinte deverá ser novamente intimado para que possa sobre a mesma se manifestar exercendo, assim, seu direito de defesa.

O julgamento do requerimento, em regra, é feito por decisão monocrática. Antes, na esfera federal, o Delegado de Julgamento tinha a função de julgar este recurso, tal órgão monocrático foi substituído por Delegacias de Julgamento, órgão de deliberação interna e natureza colegiada, em que os julgados de primeira instância são feitos por Turmas Julgadoras, compostas por servidores da própria Receita Federal.

Em caso de impugnação cabe recurso. A regra é que a decisão de segunda instância seja de um colegiado. No caso do fisco federal, esta segunda instância é um colegiado chamado de “conselho de contribuintes”, órgão paritário composto por representantes da Fazenda Pública e representantes dos contribuintes indicados geralmente pelas entidades de classe correspondentes. É o chamado Recurso Voluntário que para recorrer o sujeito passivo deve depositar trinta por cento da exação ou arrolar bens no valor equivalente.

No campo federal ainda compreende um segundo recurso, denominado de recurso especial dirigido à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), órgão colegiado composto por membros dos próprios Conselhos de Contribuintes, cuja competência é julgar recurso especial interposto contra: decisão não unânime de câmara de Conselho de Contribuintes, quando for contrária à lei ou à evidência da prova, e decisão que der á lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

4.3 As vantagens de se utilizar a esfera administrativa

O Processo Administrativo para alguns pode parecer desnecessário, haja vista a possibilidade de levar o litígio ao judiciário, meio seguro, visto o dever do Estado de prestar a tutela jurisdicional. Contudo, observa-se que o julgamento na esfera administrativa é um meio de defesa pertinente para o contribuinte:

Diversas razões recomendam que se crie um sistema de eliminação célere e eficaz desses conflitos tendo em vista a harmonia fisco-contribuinte e os interesses públicos em jogo. Se todas as divergências forem submetidas ao Poder Judiciário, este submergirá sob o peso de um acúmulo insuportável de questões para julgar. Além disso – e também por isso – tardarão muito as soluções em detrimento das partes envolvidas. Daí a razão pela qual em quase todos os países se criaram organismos e sistemas para reduzir o número de causas perante o Poder Judicial. (ATALIBA, 1998, p. 122).

Deste modo, na instância administrativa todos os atos administrativos devem ser embasados no princípio da estrita legalidade acarretando na imparcialidade do julgamento e, caso o lançamento seja eivado de algum vício, ou discordante dos dispositivos de lei, a autoridade administrativa responderá criminalmente.

É de se ressaltar que o processo administrativo é, em regra, mais célere, menos formal, menos dispendioso, dispensa a contratação de advogados e, em seu transcurso, os gravamos causados pelo ato impugnado matem-se suspensos. Ademais, as autoridades julgadoras possuem maior conhecimento da legislação específica, e das peculiaridades dos fatos em questão. (MACHADO SEGUNDO, 2004, p. 138).

Caso o contribuinte opte pela discussão em instância administrativa não responderá pelas despesas de custas e honorários periciais e advocatícios, além de poder utilizar os meios de defesa permitidos nessa fase, obedecendo às normas que regulam o processo e o procedimento administrativo, salvo a exigência de constituição de garantia, como condição de admissibilidade do recurso à segunda instância administrativa.

4.4 Questionamento judicial e “renúncia” à esfera administrativa

Se o contribuinte ingressar com uma defesa administrativa contra algum lançamento e ao mesmo tempo ingressar com qualquer ação judicial suscitando idêntico objeto, estará abrindo mão daqueles recursos, como abaixo exposto.

O Decreto-Lei nº 1737, de 20 de dezembro de 1979, determina em seu art. 1º, § 2º, que “a propositura, pelo contribuinte, de ação anulatória ou declaratória da nulidade do

crédito da Fazenda Nacional importa em renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto”.

Dispõe o parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6830/80: “A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.”.

Logo, os órgãos administrativos de julgamento têm o entendimento pacífico de que se o contribuinte ingressar na esfera judicial, independentemente da ação judicial correspondente. Estará renunciando à esfera de defesa administrativa, na hipótese dos elementos da ação judicial serem iguais ao contencioso do tributário. Assim o fazem tendo em vista a inafastabilidade do controle judicial e também com o fito de evitar julgados contraditórios para uma mesma demanda.

O conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda tem entendido que a submissão de uma matéria à tutela autônoma e superior do Poder Judiciário prévia ou posteriormente ao lançamento, inibe o pronunciamento da autoridade administrativa, pois que a solução dada ao litígio pela via judicial há de prevalecer. (MACHADO SEGUNDO, 2004, p. 139).

Leva-se à seguinte situação concreta: se determinado contribuinte é notificado de um determinado lançamento e o mesmo ingressa, por exemplo, com um Mandado de Segurança para impugnar judicialmente a exação, este ato corresponde a uma renúncia à esfera administrativa.

Porém, para haver a referida renúncia, o objeto em lide na justiça e na administração deve ser o mesmo: caso sejam diferentes, o recurso administrativo deve ser recebido para não haver o cerceamento de defesa do contribuinte. Um exemplo que ocorre na área aduaneira: o contribuinte tem suas mercadorias retidas pela fiscalização que condiciona a liberação das mesmas ao pagamento de algum crédito tributário. O contribuinte se socorre da justiça para tão somente liberá-las. Pode, neste caso, haver o ingresso do

recurso administrativo para se defender do lançamento respectivo, já que o objeto da lide da justiça é apenas o desembaraço das mercadorias.

Repise-se que, tanto a impugnação na esfera administrativa, como a concessão de alguma liminar na justiça contra a exação suspende a exigibilidade do crédito tributário, conforme o CTN. Tendo o mesmo efeito para o contribuinte inconformado com o lançamento. A doutrina tem o entendimento contrário à regra do Código Tributário Nacional posicionando-se no sentido de afirmar que as impugnações e os recursos administrativos impedem a exigibilidade do crédito. Não seria caso de suspensão, já que o crédito só é exigível após o termino da discussão administrativa.

4.5 O contencioso administrativo e as constituições brasileiras

Em 1761, por deliberação do Marquês de pombal, foi criado o Conselho da Fazenda, que tinha feições de uma verdadeira jurisdição contenciosa. Entretanto, uma lei de 1831 extinguiu esta exceção à atuação do Poder Judiciário.

Iniciava-se assim uma tradição que chegaria até a Carta Magna de 1946. Com efeito, as Constituições de 1891, 1934, 1937 e 1946 adotaram a jurisdição una, e não comportavam qualquer forma de contencioso administrativo. Apenas com o advento da Constituição de 1967 - e com a redução dada pelas Emendas Constitucionais de números 01/1969 e 07/1977 - retornou a previsão da possibilidade de implantação de contenciosos administrativos.

4.5.1 A Constituição Federal de 1967

A Constituição Federal de 1967 previa o contencioso tributário nos seguintes dispositivos:

Art. 111- A Lei poderá criar contencioso administrativo e atribuir-lhe competência para o julgamento das causas mencionadas no artigo anterior (artigo 153, § 4°).

Art. 122- Compete ao Tribunal Federal de Recursos: I - julgar, originariamente, nos termos da lei, o pedido de rescisão das decisões preferidas pelos contenciosos administrativos.

Art. 153- A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade nos termos seguintes: (...) §4° A Lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual. O ingresso em juízo poderá ser condicionado a que se exauram previamente as vias administrativas, desde que não exigida garantia de instância, nem ultrapassado o prazo de cento e oitenta dias para a decisão sobre o pedido.

Art. 203- Poderão ser criados contenciosos administrativos, federais e estaduais, sem poder jurisdicional para a decisão de questões fiscais e previdenciárias, inclusive relativas a acidentes de trabalho.

Art. 204- A Lei poderá permitir que a parte vencida na instância administrativa requeira diretamente ao tribunal competente a revisão da decisão nela preferida.

4.5.2 A Constituição Federal de 1988

Apesar de inexistir, na nossa atual Lei Maior, uma previsão legal específica para o contencioso fiscal, como processo administrativo *in espécie*, há para o processo administrativo *in genero*.

Assim, sem prejuízo do fato de que processo administrativo e processo judicial devem desenvolver-se com base em muitos princípios comuns, diferem ambos, especialmente, quanto à eficácia de suas decisões: só faz coisa julgada a decisão judicial.

5 PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO

O processo judicial tributário se utiliza das mesmas regras e princípios do Direito Processual Civil, estando inserido neste. Não há um Direito Processual específico para a seara tributária, como ocorre com o Direito Processual Penal: há, portanto, a aplicação do Direito Processual Civil nos conflitos verificados nas relações jurídicas tributárias:

O estabelecimento de normas jurídicas disciplinando as relações entre os homens no caso do Direito Tributário, entre os que corporificam o Estado cobrador de tributos e os que a essa tributação estão submetidos - nem sempre é suficiente para debelar completamente o surgimento de conflitos. Seja por incompreensão do significado das prescrições normativas, seja por incerteza quanto à ocorrência dos fatos sobre os quais tais prescrições incidem, seja ainda por razões outras, tais como o propósito mesmo de exorbitar o poder que se tem (por parte de autoridades fazendárias), ou de se exonerar ilicitamente do ônus tributária (por parte dos contribuintes), o fato é que as normas jurídicas podem ter suas prescrições violadas, fazendo-se necessária a composição do conflito com a restauração do direito malferido. (MACHADO SEGUNDO, 2004, p. 217).

5.1 Distinção entre o processo administrativo-fiscal e o processo judiciário-tributário

Infelizmente, no Brasil, não contamos com sistemas harmônicos na matéria administrativa, tendo o contribuinte de percorrer um longo caminho a fim de discutir a exigência de ordem tributária, caso escolha defender-se primeiramente na esfera administrativa.

Também existem fatores que desestimulam que o contribuinte inicie a contenda na via administrativa como por exemplo:

- a) Uma vez apresentada a impugnação e os posteriores recursos, com as garantias que para a admissibilidade dos recursos vem sendo exigidas, o procedimento demanda considerável tempo até atingir sua conclusão;

- b) O processo administrativo só é útil ao contribuinte quando a decisão final lhe é favorável, o que nem sempre ocorre;
- c) Em sendo vencido no processo administrativo, o contribuinte deve sustentar a sua pretensão perante o poder judiciário, o que exigirá largo curso de tempo para que seja atingida a composição da lide.

Antes mesmo de efetuado o lançamento, o contribuinte pode tomar a iniciativa diante de fatos de seu interesse sustentando seu direito, como por exemplo, a alguma isenção relativamente à obrigação tributária ainda não constituída pelo lançamento. Da mesma forma, depois de extinta a obrigação, poderá o contribuinte pedir restituição se entender que o pagamento foi indevido com o fundamento no art. 168 do CTN.

Nesse momento são abertas duas possibilidades a escolha do contribuinte: pode iniciar sua contenda diante dos contenciosos administrativos ou pode ingressar no poder judiciário. Como o acesso ao judiciário é uma garantia fundamental, não é permitido à lei introduzir restrições ao seu ingresso pelo contribuinte.

No Processo Administrativo Fiscal, a verdade material, é relativizada nos fatos tributários. Neles os particulares intervêm na produção das provas. É direcionado pela administração fiscal que nele envergam as roupagens de órgãos judicantes. Sempre observando o princípio do contraditório.

Caso o contribuinte opte pelo acesso ao Poder Judiciário, renunciando ao contencioso administrativo poderá valer-se dos remédios do mandado de segurança da ação de repetição do indébito e da ação visando declaração sobre determinada relação jurídica e evadas de incertezas. Esse elenco não é exaustivo, sendo possíveis outras atuações em juízo, diante da relação formada entre o contribuinte e o Estado, sendo freqüentes as discussões em sede de medidas cautelares.

Podemos distinguir o processo judicial tributário do administrativo fiscal, porque o primeiro tramita diante de um órgão do poder judiciário, configurando uma relação jurídica processual. Já o processo administrativo tributário desenvolve-se no âmbito de cada poder público, sendo a relação jurídica constituída entre administrador e administrado, colocando-se à administração pública dotada do poder de exigir o recolhimento do tributo, concomitantemente atuando nos papéis de interessado e juiz de seu próprio interesse e do interesse do contribuinte.

É inadmissível no nosso ordenamento jurídico a previsão em uma lei infraconstitucional que condicione o acesso ao Poder Judiciário ao esgotamento da via administrativa, como ocorria com a Constituição anterior. A nosso ver, a atual Constituição Federal deveria ter mantido a limitação já vista ao princípio do livre acesso ao Judiciário:

Inexiste a obrigatoriedade de esgotamento da instância administrativa para que a parte possa acossar o Judiciário. A constituição Federal de 1988, diferentemente da anterior, afastou a necessidade da chamada jurisdição condicionada ou instância administrativa de curso forçado, pois já se decidiu pela inexigibilidade de exaurimento das vias administrativas para obter o provimento judicial, uma vez que excluiu a permissão que a Emenda Constitucional nº 7 à Constituição anterior estabeleceria. De que a lei condicionasse o ingresso em juízo à exaustão das vias administrativas, verdadeiro obstáculo ao princípio do livre acesso ao Poder Judiciário. (MORAES, 2004, p. 294).

Com isso, estando um sujeito passivo inconformado com algum lançamento tributário, o mesmo não terá nenhum obstáculo para ingressar com ação no Poder Judiciário.

As ações judiciais mais utilizadas pelo sujeito passivo para se esquivar de alguma exação fiscal são o Mandado de Segurança e a ação anulatória de lançamento. Veremos, resumidamente, cada uma delas.

5.2 Mandado de Segurança

Garantia constitucional cujo objeto é a proteção de direito líquido e certo, direito este não amparado por habeas corpus ou habeas data, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público, expressamente prevista no art. 5º, LXIX da Lei Maior.

Direito líquido e certo é aquele de fácil demonstração, comprovado de plano, por documento inequívoco, não cabendo, por isso, dilação probatória. Se não for o caso, o manejo da ação de conhecimento de rito ordinário é caminho mais seguro a ser trilhado.

Algumas vantagens do Mandado de Segurança: esta ação tem rito mais célere, mais simples e não há condenação da parte vencida no pagamento de honorários de sucumbência.

A autoridade coatora deve ser indicada na inicial e a ação deve ser impetrada perante o juízo sob cuja jurisdição a autoridade exerce suas atividades.

O mandado de segurança pode ser repressivo ou preventivo:

O mandado de segurança poderá ser repressivo de uma ilegalidade já cometida, ou preventivo, quando o impetrante demonstrar justo receio de sofrer uma violação de direito líquido e certo por parte da autoridade impetrado. Neste caso, porém, sempre haverá a necessidade de comprovação de um ato ou uma omissão concreta que esteja pondo em risco o direito do impetrante. (MORAES, 2004, p. 2522):

Na prática que esta ação é a mais utilizada pelos contribuintes que consideram inválido um ato de lançamento. Sobre a utilização do Mandado de Segurança como meio de impugnação judicial do lançamento, preleciona:

Diante de um ato de lançamento que considere inválido, pode o contribuinte questioná-lo judicialmente através de um mandado de segurança, desde que – insista-se - a demonstração da invalidado do lançamento não

dependa de dilação probatória, mas apenas do deslinde de questões 'de direito' A impetração, neste caso, dirigir-se-á contra ato da autoridade responsável pelo lançamento. Pedirá, liminarmente, a suspensão da exigibilidade do crédito correspondente e, ao final, a sua extinção. (MACHADO SEGUNDO, 2004, p. 313).

5.3 Ação anulatória de lançamento

É uma ação de conhecimento, de rito ordinário, cujo objetivo é obter uma tutela jurisdicional que desfaça ato administrativo de lançamento, por conta de nulidade porventura verificada.

Pode-se alegar esta nulidade por uma questão substancial, como, por exemplo, a inocorrência do fato gerador e, por conseqüência, a inexistência da obrigação tributária que ensejou o respectivo lançamento. Outra alegação possível seria o suscitar da anulação por uma questão formal, geralmente um vício ocorrido no próprio procedimento de lançar. Neste caso, se a decisão judicial for pela improcedência do lançamento, pode-se fazer outro lançamento, porém sem o vício detectado no procedimento primeiro:

Como ocorre com a maior parte das ações, na ação anulatória não se busca a prestação de uma tutela jurisdicional pura, apenas condenatória, ou apenas declaratória. A sentença que dá pela procedência de uma ação deste tipo tem conteúdo declaratório, constitutivo negativo e, também, condenatório. Declara-se a nulidade do lançamento, que é desconstitutivo enquanto realidade formal autônoma da obrigação que lhe dá origem. Caso a nulidade deva-se a um vício material, gerado pela inexistência de obrigação tributária a ser lançada, declara-se ainda a inexistência dessa obrigação, e a impossibilidade de ser feito outro lançamento com o mesmo conteúdo. Além disso, condena-se a Fazenda Pública correspondente, não só a não cobrar aquela quantia, mas especialmente ao ressarcimento das custas judiciais e dos honorários advocatícios despendidos para a propositura da ação. (MACHADO SEGUNDO, 2004, p. 351)

Diferentemente do mandado de segurança, a ação anulatória de lançamento comporta a dilação probatória, tendo em vista tratar-se de uma ação de conhecimento, de rito ordinário, sendo, por isso, um instrumento mais amplo. Outra diferença é que nesta ação há condenação do vencido no pagamento de ônus de sucumbência, podendo, portanto, ser mais onerosa.

Para suspender a exigibilidade do crédito tributária cujo lançamento se deseje anular, pode o contribuinte requerer a antecipação parcial dos efeitos da tutela, à luz do art. 271 do CPC, e do art. 151, VI, do CTN. Para tanto, deve-se demonstrar no pedido a presença de certos requisitos, materializados na prova inequívoca que convença da verossimilhança da alegação (caput, art. 273 do CPC), conciliada, alternativamente, com fundado receio de dano irreparável (inciso I) ou de difícil reparação (inciso I) ou ainda, quando caracterizado o abuso de direito de defesa ou mesmo, o manifesto propósito protelatório do réu (inciso II).

5.4 A suspensão da exigibilidade do crédito tributário

De acordo com o art. 151 do CTN, suspendem a exigibilidade do crédito tributário: a) a moratória; b) o parcelamento; c) as reclamações e recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; d) a concessão da medida liminar em mandado de segurança; e) a concessão de medida liminar ou tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial, e f) o depósito de seu montante integral.

Não nos aprofundaremos em relação à moratória e ao parcelamento, por se tratarem de institutos à margem deste trabalho. Em relação às reclamações e os recursos no âmbito do processo tributário administrativo, na verdade se deve falar aqui de impedimento da exigibilidade do crédito, e não a sua suspensão, tendo em vista que o lançamento ainda não se completou, conforme o entendimento majoritário da doutrina.

Em relação à concessão da medida liminar em mandado de segurança como meio de suspender a exigibilidade do crédito:

Ao receber a petição inicial do mandado de segurança, pode o juiz, com fundamento no art. 7º, inciso II, da Lei n. 1533, de 31.12.1951, determinar, liminarmente, que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido. Para tanto basta que seja relevante o seu fundamento e do ato impugnado possa resultar a ineficiência da sentença que caso venha, a final, a deferir o pedido. Não implica dizer que a cobrança seja indevida. A medida liminar é sempre provisória. Presta-se, apenas, para manter a situação, afastando o

ato impugnado até o final julgamento, para evitar danos irreparáveis ou de difícil reparação. (MACHADO, 2004, p. 193).

O inciso V, do art. 151 do CTN foi alterado pela Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001, passando a indicar como forma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial, afastando, com isso, a tese jurídica restritiva de que somente a liminar em mandado de segurança poderia produzir este efeito.

Outra alternativa para suspender a exigibilidade do crédito tributário seria fazer um depósito do montante integral do mesmo, como determina o art. 151, inciso II, do CTN. Na prática, o montante integral é a quantia efetivamente exigida pelo fisco, o que seria a exação somada com a multa, porventura exigida, e os juros de mora, calculados no dia do depósito. Se o valor depositado for menor que este valor, a exigibilidade do crédito não será suspensão, a não ser que haja outro motivo para tanto.

As vantagens de se depositar o valor integral da exação é que o contribuinte fica em uma situação mais confortável e mais segura, já que se o mesmo quedar-se vencido na ação, não se deparará com um valor sempre muito onerado pela correção da exação, correção esta feita, no plano federal, pela taxa Selic, atualmente muito acima da inflação.

Às vezes a exação é muito onerosa, o que prejudica o seu depósito integral. Outras vezes a ilegalidade da exação é manifesta fazendo com que o sujeito passivo se sinta seguro de ingressar a ação sem a segurança do depósito.

Para se fazer o depósito não precisa o contribuinte requerer uma autorização judicial para tanto. Basta comunicar ao juiz a sua feitura que, em regra, notifica a fazenda pública para que a mesma declare a suficiência do depósito, pois, como foi visto, para ter o condão de suspender a exigibilidade do crédito, é condição que o mesmo seja integral.

O depósito pode ser feito em princípio em qualquer tipo de ação judicial. Trata-se de um direito do contribuinte cujo exercício independe de qualquer autorização judicial ou administrativa.

É bom frisar que o depósito só pode ser convertido em renda da entidade pública depois de transitada em julgado a respectiva ação. Esta conversão é uma das formas de extinção do crédito tributário, como determina o Art. 156, inciso VI do CTN.

CONCLUSÃO

Em suma, diante de todo o exposto, conclui-se ser imprescindível a valorização do Processo Administrativo Fiscal, como meio de o contribuinte realizar sua defesa, tornando-o eficaz para proveito do administrado.

Como restou evidenciado, todos os procedimentos realizados pela Administração Pública, devem obedecer ao princípio da legalidade. Instrumentos como a fiscalização, não poderão ser utilizados como meio de obter vantagens ilícitas do cidadão. Desta forma, só poderão ser exercidos, dentro dos parâmetros estipulados em lei, e o cidadão discordando de alguma exação fiscal, poderá utilizar dos meios de defesa.

É oportuno lembrar que o princípio da segurança jurídica refuta as cobranças não derivadas de autoridade competente, e sem previsão no ordenamento jurídico.

Com efeito, o sistema tributário tradicional compreende os vários tributos que um País adota a fim de prover os recursos requeridos para a satisfação das necessidades coletivas. Não obstante essa finalidade básica, os sistemas tributários modernos desempenham a função igualmente importante de instrumento de promoção da estabilidade econômica, da distribuição mais igualitária da renda e da aceleração do desenvolvimento, em benefício da coletividade.

Com esse trabalho, trouxemos considerações sobre os princípios do Direito Tributário, dentro do Estado Constitucional e Democrático de Direito com a explanação sobre as espécies de tributo, e o modo pelo qual a administração lança o tributo, tendo como a motivação por escrito o principal elemento de formação.

Fica então o registro acerca da origem das exações e das vantagens de se utilizar a esfera administrativa para se defender das mesmas. Defendemos a importância de, se iniciar a contenda judicial, somente após o posicionamento do Processo Administrativo Fiscal, sob pena de renunciar à esfera administrativa.

A presente monografia teve o intuito de demonstrar que a atual Constituição ao tratar da garantia do livre acesso ao Poder Judiciário, deveria ter mantido a limitação em relação ao contencioso administrativo, escrito na Constituição de 1967.

Portanto, este procedimento limita a defesa do contribuinte, pois reduz a oportunidade de recorrer na esfera administrativa. Após, foi demonstrado que a Constituição de 1967 trazia a limitação ao princípio do livre acesso ao judiciário, a chamada instância administrativa de curso forçado, o que, a nosso ver, era pertinente. Consideramos infeliz a não manutenção desta limitação na atual Carta Magna. Contudo, reconhecemos a conquista dos direitos e garantias, instituídos na Constituição Federal de 1988.

Vimos a relação do contencioso administrativo com as Constituições brasileiras. Demonstrando que, apesar de o processo administrativo como um todo ter evoluído com a Lei Maior atual, no processo administrativo fiscal houve, no nosso entender, um retrocesso.

A atual Constituição deixou de prever, para os recursos fiscais, a instância administrativa de curso forçado, ou seja, não é mais necessário primeiro ingressar com a defesa na administração para só depois ingressar na justiça, como era previsto na Lei Maior anterior. No nosso entender, houve, neste caso, uma involução.

Para o contribuinte como explanado há um meio de defesa mais efetivo: ao ter que ingressar primeiro na esfera administrativa para se defender de um lançamento do fisco o contribuinte poderia desde já lograr êxito, e, com isso, não precisaria ingressar com uma ação na justiça. Como foi dito, o julgamento na administração tem um condão mais técnico e

menos jurídico. Nada impede que a ação tenha mais chances de vitória com uma defesa administrativa.

Caso o sujeito passivo lograsse êxito na esfera administrativa, isso contribuiria para a diminuição do número de processos judiciais, por conseguinte causaria um bem para toda a sociedade, já que com a prestação jurisdicional mais célere todos se beneficiariam.

REFERÊNCIAS

_____. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, Senado, 1967.

_____. Decreto-Lei 1.737, de 20 de dezembro de 1979. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Dell737.htm>. Acesso em: 12 set. 2008.

_____. Decreto-Lei 195/67, de 24 de Fevereiro de 1967. Dispõe sobre a cobrança da contribuição de melhoria. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decretolei/DelO195.htm>. Acesso em: 14 set. 2008.

_____. Lei 1.533/51, de 31 de dezembro de 1951. Altera disposições do Código de Processo Civil, relativas ao mandado de segurança. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L1533.htm>. Acesso em: 08 ago. 2008.

_____. Lei 5.172/66, de 25 de Outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/L5172.htm>>. Acesso em: 15 out 2008.

_____. Lei 6830/80, de 22 de Setembro de 1980. Dispões sobre a cobrança judicial da Dívida Mitra da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6830.htm>. Acesso em: 25 out. 2008.

_____. Lei Complementar 104/01, de 10 de Janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei 5.172, de 25 de Outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/LcplO4.htm>. Acesso em: 12 ago. 2008.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ATALIBA, Geraldo. República e constituição. 2. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 1998,

BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à Constituição do Brasil: pré-constitucionalismo**. O Estado. Constituição. arts. 1º a 4º. V. São Paulo: Saraiva, 1988.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**: legislação tributária, constituição federal. 13. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2008.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, Senado, 1988.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

LOPES, Mauro Luís Rocha. **Processo Judicial Tributário: Execução Fiscal e Ações Tributárias**. 4. ed. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2007.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. São Paulo: Atlas, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24..ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Curso de Processo Civil**. Vol. 3. 1. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2007.

MORAES, Alexandre de. Constituição do Brasil Interpretada e Legislação Constitucional. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

PAULO, Vicente. **Aulas de Direito Constitucional**. 9. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2007.

PAULSEN, Leandro. **Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. 3. ed. Porto Alegre: Ed. Livraria do Advogado, 2007.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial: de acordo com as leis n. 10.303, de 31-10-2001 (reforma das sociedades anônimas e 10.406, de 10-01-2002 (novo Código Civil)**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Prima Cursos Preparatórios, 2004.

SILVA, José Afonso da . **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 28. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

SLAIBI FILHO, Nagib. **Direito Constitucional**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.