



UNIVERSIDADE AUTÓNOMA DE LISBOA

DEPARTAMENTO DE DIREITO

DOUTORAMENTO EM DIREITO

**PRINCÍPIOS DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
APLICÁVEIS AO DEBATE EXTRAJUDICIAL DOS TRIBUTOS: ESTUDO
COMPARATIVO ENTRE O DIREITO PORTUGUÊS E O DIREITO BRASILEIRO**

GRAU PRETENDIDO: DOUTORAMENTO EM DIREITO

ÁREA DE ESPECIALIZAÇÃO: CIÊNCIAS JURÍDICO-POLÍTICAS

ORIENTADOR: PROFESSOR DOUTOR ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS

CANDIDATO: VLADIMIR MIRANDA MORGADO

NOVEMBRO – 2012

A DEUS, pois a ELE sempre creditarei os meus progressos.
Ao Estimado Professor Doutor António Carlos dos Santos, homem culto e amigo, a quem,
mais do que agradecer, dedico de coração este trabalho.
A José Augusto Mentor Couto Melo, pela especialíssima irmandade que reciprocamente
cultivamos, uma raridade que passa ao largo de muitos.
Aos meus familiares – esposa e filhos, pois nunca esquecerei de entregar-me a eles.

AGRADECIMENTOS

Sou extremamente grato a todos os professores da UAL – Universidade Autónoma de Lisboa que participaram deste projeto de democratizar com seriedade as oportunidades para pesquisadores brasileiros, pelo apoio e crença nos candidatos de todos os rincões que conseguiram perseverar neste espinhoso e gratificante objetivo.

Uma especial deferência a Sra. Cecília Dias, ilustríssima Tesoureira da UAL, pelo empenho e atenção dedicados aos meus aflitos pedidos de aconselhamento.

Último agradecimento à UNEB Universidade Estadual da Bahia, por ter financiado parcialmente o desenvolvimento deste trabalho.

RESUMO

Estudo dos princípios jurídicos aplicáveis ao procedimento administrativo tributário português e ao processo administrativo tributário brasileiro, além de alguns direitos deles decorrentes. Tese que busca identificar tais princípios nas legislações respectivas e suas modulações valorativas adotadas pelos doutrinadores dos dois países, com reflexo nos direitos deles resultantes. Exposição dos aspectos gerais dos princípios jurídicos e breve resenha sobre a evolução do procedimento administrativo tributário no Brasil e em Portugal. Tratamento da matéria no direito objetivo português e brasileiro: disciplina constitucional, Lei Geral Tributária, Código de Procedimento Administrativo, Código de Procedimento e Processo Tributário; problemas do estado federativo e Código Tributário Nacional. O estado de direito democrático: legalidade, justiça e distribuição justa dos encargos tributários, solidariedade social, segurança jurídica, isonomia e capacidade contributiva, proteção dos direitos e interesses do cidadão. Separação de Poderes: o direito de acesso à justiça. Princípios protetivos do contribuinte: confidencialidade, participação, colaboração recíproca entre a Administração pública e os particulares, decisão ou motivação; direitos à informação, à audiência prévia, ao silêncio, à fundamentação das decisões e a recorrer ao Judiciário de decisões administrativas contrárias ao fisco. Princípios ligados à Administração pública: legalidade objetiva, prossecução do interesse público, imparcialidade, moralidade e boa fé, eficiência; possibilidade de se prever na lei procedimental a participação de órgão jurídico como fiscal da lei, a representação pela ilegalidade do julgamento, este proferível conforme a legislação, impedimentos e suspeições, fixação de prazos para as decisões e termos do processo. Devido processo legal: publicidade, duplo grau de cognição e celeridade; direito de petição, contraditório e ampla defesa; viabilidade da participação facultativa do advogado, depósito prévio do crédito tributário, de reconhecimento de inconstitucionalidades, de vistas aos partícipes do lançamento e dos atos procedimentais, da revelia, confissão e preclusão, de fixação de prazo razoável para reclamação, igualdade na concessão de prazos, produção de todos os meios de prova, sustentação oral, representação paritária, publicação das decisões, fixação de instâncias e da admissibilidade recursal limitada a valores. Outros princípios: instrumentalidade das formas, oficiosidade, inquisitorialidade, proporcionalidade, revisibilidade, presunção de legitimidade do lançamento e gratuidade, dentre outros. Exame de questões correlatas ao procedimento administrativo tributário de reclamação contra a exigência fiscal e que nele podem desembocar: o procedimento de inspeção, os métodos indiretos de tributação e os sigilos fiscal e bancário.

Palavras-chave: princípios jurídicos; procedimento administrativo tributário; processo administrativo tributário; contribuinte; administração pública; estado de direito democrático; justiça fiscal.

ABSTRACT

Study of legal principles applicable to administrative proceedings Portuguese tax and administrative proceedings Brazilian tax, plus some rights deriving therefrom. Thesis that seeks to identify such principles in their laws and their modulations evaluative adopted by scholars of the two countries, as reflected in the rights resulting therefrom. Exposure of the general aspects of the legal principles and brief review of the evolution of tax administrative procedure in Brazil and Portugal. Treatment of matter in objective right and Brazilian Portuguese: constitutional discipline, the General Tax Law, the Code of Administrative Procedure, Code of Tax Procedure and Proceedings; problems of state and federal tax code. The democratic rule of law: legality, justice and fair distribution of taxes, social welfare, legal certainty, equality and ability to pay, protection of rights and interests of citizens. Separation of Powers: the right of access to justice. Principles protective taxpayer: confidentiality, participation, mutual collaboration between the public administration and private decision or motivation; rights to information, the preliminary hearing, the silence, the reasons for decisions and resort to the judiciary of administrative decisions contrary to the tax authorities. Principles related to public administration: legality objective pursuit of public interest, impartiality, morality and good faith, efficiency, ability to predict the procedural law involving legal body as tax law, the representation for the illegality of the trial, as this proferível legislation, impediments and suspicions, setting deadlines for decisions and the process ends. Due process of law: advertising, two levels of cognition and expeditiously; right of petition, contradictory and full defense; viability of voluntary participation of counsel, prior deposit of the tax credit, recognition unconstitutional, the views of participants and the launch of procedural acts , in absentia, confession and estoppel, fixing reasonable time to claim, in granting equal deadlines, producing all the evidence, oral arguments, equal representation, publication decisions, setting bodies and admissibility appeal limited to values . Other principles: instrumentality of forms, officiousness, inquisitoriedade, proportionality, revisibility, presumption of legitimacy of the launch and gratuity, among others. Examination of issues related to the procedure of tax administrative complaint against the tax requirement and that it may culminate: the inspection procedure, the indirect methods of taxation and fiscal and banking secrecy.

Keywords: legal principles; tax administrative procedure; tax administrative process; taxpayer, public administration, rule of law, democratic, fair taxation.

SUMÁRIO

Introdução.....	16
-----------------	----

Capítulo 1

1. Considerações gerais acerca dos princípios jurídicos.....	26
1.1. Princípios, regras e postulados.....	26
1.2. Função dos princípios.....	35
1.3. Breve classificação dos princípios.....	36
1.4. Estruturação dos princípios e organização do procedimento administrativo tributário.....	38

Capítulo 2.

2. Evolução do Procedimento Administrativo Tributário nos dois países.....	43
2.1. Em Portugal.....	43
2.2. No Brasil.....	49

Capítulo 3.

Os princípios jurídicos focados no procedimento tributário e a legislação

principal portuguesa e brasileira.....	53
3.1. Em Portugal.....	55
3.1.1. Sede constitucional.....	55
3.1.2. Lei Geral Tributária.....	62

3.1.3. Código de Procedimento Administrativo.....	70
3.1.4. Código de Procedimento e Processo Tributários.....	75
3.2. No Brasil.....	79
3.2.1. Problemas do estado federativo.....	80
3.2.2. Sede constitucional.....	82
3.2.3. Código Tributário Nacional.....	84
Capítulo 4.	
4. Princípios jurídicos gerais aplicáveis ao procedimento administrativo tributário português e ao processo administrativo tributário brasileiro.....	87
4.1. Estado de direito democrático.....	88
4.1.1. Legalidade geral.....	90
4.1.2. Justiça e Distribuição Justa dos Encargos Tributários.....	99
4.1.3. Solidariedade social.....	103
4.1.4. Segurança jurídica.....	108
4.1.5. Isonomia.....	117
Capacidade contributiva.....	120
4.1.6. Proteção dos direitos e interesses do cidadão.....	126
4.2. Separação de Poderes.....	131
Direito de acesso a justiça.....	132
Capítulo 5.	

5. Respeito pelos direitos e garantias dos contribuintes, seus desdobramentos no procedimento administrativo tributário português e no processo administrativo brasileiro.....	135
--	-----

5.1. Confidencialidade.....	137
-----------------------------	-----

5.2. Participação.....	141
------------------------	-----

5.2.1. Direito de informação.....	145
-----------------------------------	-----

5.2.2. Direito de audiência.....	146
----------------------------------	-----

5.3. Colaboração recíproca entre a Administração Pública e os particulares...	155
---	-----

Direito ao silêncio.....	161
--------------------------	-----

5.4. Decisão ou Motivação.....	166
--------------------------------	-----

5.4.1. Fundamentação das decisões.....	173
--	-----

5.4.2. Pronunciamento desfavorável vinculante.....	178
--	-----

Capítulo 6.

6. Princípios ligados à administração pública e respectivos desdobramentos no procedimento administrativo tributário português e no processo administrativo tributário brasileiro.....	189
--	-----

6.1. Legalidade objetiva.....	190
-------------------------------	-----

6.1.1. Participação do órgão jurídico-administrativo especializado como fiscal da lei.....	192
---	-----

6.1.2. Representação pela ilegalidade do julgamento.....	193
--	-----

6.1.3. Julgamento conforme a legislação.....	193
--	-----

6.2. Prossecução do interesse público.....	194
--	-----

6.3. Imparcialidade ou Impessoalidade.....	197
--	-----

Impedimentos e suspeições.....	199
6.4. Moralidade.....	201
Boa-fé.....	209
6.5. Eficiência e Desburocratização.....	213
Fixação de prazos para julgamentos e término do processo.....	216
Capítulo 7.	
7. Princípios procedimentais administrativos tributários ligados diretamente ao devido processo legal e respectivos desdobramentos. Bloco do devido processo legal propriamente dito.....	218
7.1. Devido processo legal propriamente dito.....	218
7.1.1. Direito de petição.....	225
7.1.1.1. Participação facultativa do advogado.....	228
7.1.1.2. Exigibilidade de depósito prévio do crédito tributário.....	231
7.1.1.3. Reconhecimento de inconstitucionalidade.....	239
7.1.2. Direito ao contraditório.....	246
7.1.2.1. Notificação formal, válida e facilitada do lançamento.....	253
7.1.2.2. Vistas aos sujeitos ativo e passivo dos atos importantes.....	255
7.1.2.3. Revelia, confissão e preclusão.....	257
7.1.3. Direito a ampla defesa.....	259

7.1.3.1. Prazo razoável para impugnação ao ato liquidatório.....	265
7.1.3.2. Isonomia na concessão de prazos para as partes.....	265
7.1.3.3. Produção de todos os meios de prova.....	267
7.1.3.4. Possibilidade de sustentação oral.....	269
7.1.3.5. Representação paritária.....	271

Capítulo 8.

8. Continuação dos Princípios procedimentais administrativos tributários ligados diretamente ao devido processo legal e respectivos desdobramentos. Blocos da publicidade, do duplo grau de cognição e da razoável duração do procedimento.....	274
8.1. Publicidade.....	274
Publicação das decisões procedimentais administrativas.....	280
8.2. Duplo grau de cognição.....	281
8.2.1. Fixação de instâncias.....	287
8.2.2. Admissibilidade recursal limitada a valores.....	289
8.3. Razoável duração do procedimento ou celeridade.....	290

Capítulo 9.

9. Demais princípios administrativos procedimentais tributários e respectivos desdobramentos.....	296
9.1. Instrumentalidade das formas.....	296
9.1.1 Vinculação de forma.....	301
9.1.2. Nulidades formais.....	301
9.1.3. Salvabilidade dos atos procedimentais.....	302

9.2. Oficiosidade ou Oficialidade.....	304
Impulso procedimental de ofício.....	304
9.3. Inquisitorialidade ou Verdade material.....	308
Produção de provas a (quase) qualquer tempo.....	318
9.4. Proporcionalidade.....	319
9.4.1. Enquadramento legal da infração.....	326
9.4.2. Redução ou cancelamento da pena.....	327
9.5. Revisibilidade.....	328
Cancelamento de ofício do ato liquidatório nulo.....	330
9.6. Presunção de legitimidade e veracidade do ato administrativo (do lançamento).....	331
9.7. Gratuidade.....	335
Gratuidade tributária.....	336
9.8. Outros princípios.....	337
 Capítulo 10.	
10. Questões correlatas com a presente pesquisa.....	344
10.1. Procedimento de Inspeção.....	345
10.2. Métodos Indiretos de Tributação.....	353
10.3. Sigilo fiscal.....	358
10.4. Sigilo bancário.....	362
 Conclusões.....	369

Lista de Quadros

Quadro comparativo dos princípios.....	410
--	-----

Lista de Abreviaturas

ADIn	Ação Direta de Inconstitucionalidade.
AGRRE	Agravo Regimental em Recurso Extraordinário
CFB	Constituição Federal do Brasil.
CPA	Código de Procedimento Administrativo
CPC	Código de Processo Civil Brasileiro
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário.
CRP	Constituição da República Portuguesa.
CTN	Código Tributário Nacional.
DJU	Diário de Justiça da União
DR	Diário da República
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e (alguns) Serviços
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados.
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRPJ	Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
ISS	Imposto sobre a Prestação de Serviços
IVA	Imposto sobre o Valor Adicionado
LC	Lei Complementar.
LGT	Lei Geral Tributária.

MC	Medida Cautelar
MP	Medida Provisória
MS	Mandado de Segurança
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial

Lista de Siglas

DGAIEC	Direcção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo
DGCI	Direcção Geral dos Impostos
DF	Distrito Federal
FMI	Fundo Monetário Internacional
MG	Minas Gerais
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico
ONU	Organização das Nações Unidas
PE	Pernambuco
RJ	Rio de Janeiro
SP	São Paulo
STA	Supremo Tribunal Administrativo
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TCA	Tribunal Central Administrativo
TEDH	Tribunal Europeu dos Direitos do Homem
TFR	Tribunal Federal de Recursos

Introdução.

Sem dúvida alguma, um tema que vem ganhando importância nos últimos anos tanto em Portugal como no Brasil diz respeito à discussão da exigência do tributo ainda dentro dos órgãos da administração pública.

Mais especificamente, é possível que, na sua atividade investigativa, o fisco entenda não ter havido o pagamento do tributo nascido da ocorrência de fatos geradores praticados pelo sujeito passivo. Destarte, ante a recusa deste em reconhecer sua obrigação, faz-se o lançamento que, no seio da própria Administração Pública, pode ser contraditado até que alguém com competência julgadora defina quem tem razão, a autoridade lançadora ou o contribuinte.

Outrora tido como um ambiente de discussão parcial, tendencioso, onde quem apreciava a cobrança do tributo adotava a vetusta e ultrapassada máxima *in dubio pro fisco*, a instância administrativa passou a configurar uma seara em que os argumentos agitados pelo contribuinte possuíam o mesmo prestígio daqueles oferecidos pela entidade tributante.

Se, de um lado, os sujeitos passivos deixaram de se aventurar sozinhos nesta área, agora ao se fazerem representar por advogados competentes e especialistas na matéria, por outro se deu a profissionalização do fisco, cada vez mais capacitado a efetivar as exigências tributárias sob uma ótica jurídica, utilizando-se de toda a sorte de raciocínios abalizados. Porém, há muito ainda por crescer neste setor.

Ademais, a esfera administrativa passou a funcionar como um importante filtro a partir do qual cobranças mal feitas sequer poderiam adentrar as barras do Judiciário, já tão assoberbado de demandas e questionamentos.

Os operadores do direito passaram a perceber que esta fase pré-judicial poderia ajudar muito no controle de qualidade do lançamento tributário: acaso fosse ele defeituoso, na forma ou no fundo, teria o julgador administrativo a oportunidade de afastá-lo imediatamente do mundo jurídico, ato administrativo nulo ou improcedente que é; acaso fosse considerado consistente, ganharia mais uma chancela de segurança, a de poder ser exigido judicialmente com boas perspectivas de ele ser reconhecido como procedente por parte das autoridades judiciárias.

Afinal de contas, não interessa à sociedade, última destinatária da receita pública, ver prosseguir uma exigência de tributo fadada ao fracasso, a despendar tempo e dinheiro desnecessariamente. E a concorrer para que o Judiciário se torne menos célere, obrigado a oferecer a prestação jurisdicional acerca de um pleito manifestamente ineficaz. Mas interessa aos cidadãos testemunharem uma cobrança correta sendo acatada pelo contribuinte, mesmo pelas mãos fortes dos Tribunais, em atitude consonante com a justiça fiscal. Se um contribuinte paga o tributo espontaneamente, cômico de suas obrigações cívicas, não pode outro contribuinte, posicionado na mesma situação, furtar-se a recolher aquele mesmo tributo, detectado após procedimento instaurado pelo fisco. A última fronteira para garantia da igualdade se encontra exatamente no Judiciário.

Justamente em virtude de este debate extrajudicial ganhar relevância prática é que os juristas passaram a se preocupar com seus princípios jurídicos regentes, pois quanto mais assentado em princípios científicos, mais os julgamentos administrativos gozarão de fidedignidade por parte das autoridades constituídas. Uma decisão proferida como produto final de um processo de discussão em que as partes envolvidas tiveram a ampla liberdade de expor seus argumentos e a ofertar provas e contraprovas irrestritamente, seguramente refletirá uma trajetória em que os princípios jurídicos foram respeitados.

Particularmente em Portugal esta preocupação se torna cada vez mais premente, a ocupar os doutrinadores em fórmulas de aproximação entre o fisco e o contribuinte.

Sob o título “Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal”, os portugueses António Carlos dos Santos e António Manuel Ferreira Martins recentemente coordenaram extenso e aprofundado trabalho de análise do sistema financeiro e tributário português por diversos ângulos, entre os quais o relacionamento travado entre a Administração tributária e os sujeitos passivos, a partir do qual se reclamam medidas legislativas e de política fiscal expostas em abalizadas recomendações.

Debruçados sobre este tema, o Subgrupo¹ designado para a citada tarefa apresentou conclusões relevantes no intuito do aprimoramento desta relação, dentre as quais merecem destaque as seguintes, segundo o relato feito pelos citados Coordenadores: ampla discussão pública das leis, com maior envolvimento dos contribuintes nos procedimentos de feitura das leis e uma atempada divulgação das obrigações fiscais resultantes da lei; a melhoria da técnica legislativa, evitando-se leis inúteis, contraditórias ou de difícil interpretação; a melhoria da função jurídica a ser exercida pela Administração tributária, com larga propagação dos informes de interesse da comunidade, bem como a outorga a um único serviço de centralização das decisões administrativas de carácter normativo, a evitar pronunciamentos conflitantes; aparelhamento da máquina com vistas a dar adequada divulgação dos posicionamentos da Administração fiscal junto dos contribuintes, notadamente as decisões novas; a centralização das funções de interpretação e aplicação da lei; melhor capacitação dos funcionários em matérias jurídicas, contabilísticas, informáticas e de atendimento ao público, sendo que quanto a este último os servidores encarregados deverão ser reorganizados por tipo de contribuinte e por tipo de problema, mais do que por especialização por imposto; a criação de condições institucionais e financeiras para que a Direcção Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros - DGITA cumpra a sua missão pública convenientemente, através da harmonização do sistema fiscal e aduaneiro, pois do contrário haverá sério risco do sistema de informações colapsar e comprometer a gestão do próprio sistema tributário; a publicação pelos serviços de códigos de boas práticas administrativas; a afixação nos serviços de uma carta dos direitos dos contribuintes; a otimização dos sistemas de arrecadação de receitas tributárias, extinção das formas obsoletas de recolhimento e aprimoramento dos sistemas de compensação; a institucionalização da formação para os agentes da Direcção Geral dos Impostos - DGCI e da Direcção Geral das Alfândegas e dos

¹ Composto por Jesuíno Alcântara Martins, António Lima Guerreiro, Catarina Almeida e Sousa, Isabel Marques da Silva e Manuela Roseiro, tendo como Coordenador da equipe Rogério Manuel Fernandes Ferreira.

Impostos Especiais sobre o Consumo - DGAIEC², notadamente os quadros técnicos e dirigentes, com incentivo a cursos a distância.

Todas estas medidas seguramente promoverão um melhor fluir no trato da relação jurídico-tributária, conforme assinalado pelos portugueses António Carlos dos Santos e António Manuel Ferreira Martins, ao abrirem o estudo citado com o respectivo Relatório de Enquadramento, nominado “Contributos para uma Política Fiscal mais competitiva, mais eficiente e mais justa”:³

“A melhoria das relações entre a Administração Tributária e os contribuintes (e seus diversos representantes) deve ser um objectivo fundamental de qualquer reestruturação do sistema fiscal. Só o estabelecimento de uma relação de diálogo, colaboração, baseada na confiança mútua, na boa-fé e na prevenção de litígios, permitirá simultaneamente desbloquear crispações e conflitos, sedimentar uma activa cidadania fiscal, diminuir a evasão e a fuga ao fisco, aliviar os tribunais de processos inúteis, mal instruídos ou mal resolvidos no plano administrativo, potenciar a cobrança dos impostos devidos e legitimar a repressão dos incumpridores” (parêntesis originais).

É com este mister que se apresenta o presente trabalho: realizar um estudo comparativo dentro do qual serão avaliados os princípios jurídicos adotados neste debate *interna corporis*, tanto no ordenamento português como no brasileiro. A ideia é apresentá-los e apontar as semelhanças e dessemelhanças existentes entre eles, com análise de alguns direitos deles decorrentes, para ao final concluir se ambos os sistemas guardam muita ou pouca similitude, pelo menos no que toca a seus aspectos principiológicos.

Para isto ser realizado a contento, alguns limites conteudísticos serão empregados, até para evitar que a pesquisa amplie demais seu espectro de atuação e acabe por se perder em divagações e desvie do seu foco principal, repita-se, a análise *vis a vis* dos princípios jurídicos consagrados em Portugal e no Brasil.

² Hoje fundidas na “Autoridade Tributária e Aduaneira”.

³ *Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*, p. 66.

Em primeiro lugar, cumpre aduzir que em Portugal hoje não remanescem dúvidas de que tal ambiente de discussão traduz um *procedimento administrativo*. E que no Brasil a corrente doutrinária dominante prefere chamá-lo de *processo administrativo*, inclusive com albergue constitucional. Sabendo-se de antemão destas diferenças terminológicas – aliás, motivadas por questões de essência –, vale salientar entretanto que tais expressões serão utilizadas indistintamente ao longo do trabalho, de sorte que quando o estudo estiver voltado para Portugal por vezes se usará a expressão “processo administrativo”, o mesmo ocorrendo na parte que abranger o ordenamento brasileiro, não raro havendo o emprego da expressão “procedimento administrativo”. O uso indiscriminado, portanto, atende apenas a variações linguísticas, a ser adotado a partir de agora.

Outra advertência inicial diz respeito ao uso da expressão *liquidação em sentido amplo*, usada neste trabalho em sinonímia com a expressão *lançamento*. É que esta última possui alcances distintos no direito português e no brasileiro. Em Portugal lançar tributos não significa a mesma atividade do que lançar no Brasil. Em terras brasileiras efetuar o lançamento implica em verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributária, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e – sendo o caso – propor a aplicação da penalidade cabível; em solo português efetivar o lançamento reduz-se apenas a identificar o sujeito passivo da relação jurídico-fiscal (aspecto subjetivo) e a determinar a matéria coletável ou tributável do imposto e a taxa a aplicar, havendo pluralidade (aspecto objetivo). Mas a doutrina lusitana⁴ admite que o lançamento, tal qual definido no direito brasileiro, seja chamado de liquidação em sentido amplo. Assim, quando se estiver tratando do direito português, adotar-se-á *preferencialmente* a expressão *liquidação em sentido amplo* e será usada a expressão *lançamento* quando abordado o direito brasileiro.

Reitere-se também que em matéria de princípios não há um rigor doutrinário em enunciá-los, classificá-los ou dar um tratamento uniforme aos seus limites de conteúdo. Não serão raras as situações em que um autor dará significado a um princípio, diferente da extensão material atribuída por outro. Por sua vez, expressões aqui tidas como sinônimas traduzirão princípios distintos por um setor da doutrina, ou princípios para uns de relevância maior aqui serão

⁴ Neste sentido, José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, p. 318.

tratados como subprincípios. Haverá casos em que simples direitos, decorrências naturais dos princípios ora abordados, serão encarados como verdadeiros princípios para certa corrente de pensamento. Por isso mesmo, o esquema – espelhado no próprio índice - apostro no presente escrito pode variar, se comparado com outros esforços esquemáticos, de modo que determinado princípio específico, aqui considerado como corolário de certo princípio geral, se acomodaria muito bem como compartimento de outro princípio igualmente genérico. Isto tudo se deve ao fato de haver intenso diálogo entre eles, os seus campos de atuação serem muitas vezes coincidentes, uma situação jurídica a encontrar análise e respostas em diversos princípios. Basta lembrar a teoria a partir da qual para cada caso concreto deve prevalecer em intensidade este ou aquele princípio, ambos de igual calibre, um cedendo espaço para o outro prevalecer, sem com isso haver perda de importância do prevalecido.

O que interessa, em última análise, é que o presente escrito se propõe a emprestar contornos principiológicos ao debate administrativo do tributo, de forma a dar o devido encaminhamento às questões práticas mais polêmicas derredor do tema, tanto no procedimento administrativo português como no processo administrativo brasileiro.

Por sua vez, reitere-se que a pesquisa ficará atrelada aos princípios aplicáveis a um setor de atuação da Administração Pública em matéria tributária, isto é, o *forum* dentro do qual contribuinte e fisco discutem se o lançamento foi acertado ou não. Irradiar-se o estudo para além destas fronteiras por certo iria comprometer a densidade científica que um trabalho desta natureza reclama.

Assim, temas de vulto como procedimento de inspeção, arbitramento da base de cálculo, sigilo fiscal e sigilo bancário não terão a abordagem que merecem mas sobretudo estes dois últimos aqui encontrarão espaço, até porque constituem objeto de grandes polêmicas tanto no direito português quanto no direito brasileiro.

Efetuada tais advertências, apresente-se um resumo dos tópicos a serem explorados ordenadamente.

Far-se-á um breve histórico a respeito da evolução do processo administrativo nestes dois países. Justifica-se tal iniciativa pelo fato da trajetória nestes dois sistemas ser diferente e instigante, até para mostrar quão importante ele se tornou ao longo dos anos, antes relegado a mera instância confirmatória da vontade fiscal, hoje se revelando como um precioso passo de averiguação da justeza do lançamento, antes de mobilizar o Poder Judiciário.

Ao enfrentar a temática propriamente dita, um capítulo será aberto no intuito de compartimentalizar os princípios, as regras e os postulados, a função, classificação e estruturação dos primeiros na organização do procedimento administrativo tributário, tendo em mira a teorização de Humberto Ávila em contraponto com os autores clássicos. O objetivo é demonstrar a relativização de importância que os princípios jurídicos guardam hoje como melhor instrumento para se dizer o direito, pelo menos sob a ótica de um movimento prestigiado da doutrina.

Outro capítulo será destacado para examinar como a matéria sob foco está a ser tratada no direito objetivo português e no direito objetivo brasileiro, desde as luzes constitucionais até aqueles diplomas mais específicos. É bem verdade que no caso brasileiro a situação será bem diferente, pois ali optou-se pela federação como forma de estado, sem falar na particularidade que inexistente um diploma que contemple normas gerais principiológicas aplicáveis uniformemente em todos os entes federativos.

Outra parte ficará reservada para os princípios jurídicos gerais, decorrentes de sobreprincípios cruciais ao enquadramento do tema, como o estado de direito democrático e o da separação de poderes. Naquele serão reportados princípios como legalidade geral, justiça e distribuição justa dos encargos tributários, solidariedade social, segurança jurídica, isonomia (e, dentro deste, a capacidade contributiva) e a proteção dos direitos e interesses do cidadão. No último será tratado o acesso à justiça, visto na temática apenas como princípio incidental.

Um novo compartimento ficará dedicado aos princípios ligados ao respeito pelas garantias dos contribuintes, nomeadamente o da confidencialidade, participação (dentro dele, o direito de informação e o direito de audiência), colaboração da administração pública com os particulares (e, no seu interior, o direito ao silêncio), decisão ou motivação (e, no seu bojo, a fundamentação das decisões e o pronunciamento desfavorável vinculante). Serão feitos desdobramentos à luz do processo administrativo tributário.

Mais um capítulo: trata-se dos princípios ligados à administração pública, vale dizer, o da legalidade objetiva (contemplando, em seu bojo, a participação do órgão jurídico-administrativo especializado como fiscal da lei, a representação pela ilegalidade do julgamento e o julgamento conforme a legislação), prossecução do interesse público, imparcialidade ou impessoalidade (nele inseridos os impedimentos e suspeições), além da moralidade (com tratamento particularizado para a boa fé). Igualmente serão efetuados desdobramentos à luz do procedimento administrativo tributário.

Na sequência haverá o momento em que serão estudados os princípios ligados diretamente ao devido processo legal, quais sejam, o devido processo legal propriamente dito (nos quais merecerão ênfase o direito de petição, o contraditório e a ampla defesa), a publicidade, o duplo grau de cognição e a razoável duração do procedimento.

Por trazer tantos desdobramentos, preferiu-se analisá-los em capítulos apartados, separando-os em dois grandes blocos, um primeiro focalizando o devido processo legal propriamente dito, um segundo tratando da publicidade, da duplicidade cognitiva e da razoável duração do procedimento. Assim, no tocante ao direito de petição, serão enfrentadas situações concretas como a participação facultativa do advogado, a exigibilidade prévia de depósito do crédito tributário e o reconhecimento da inconstitucionalidade. Respeitante ao contraditório, serão examinadas a vista do sujeito ativo e passivo dos atos importantes praticados no processo, a notificação formal, válida e facilitada do ato de liquidação e atos posteriores, além da revelia, confissão e preclusão. Ao redor do direito a ampla defesa, serão abordadas questões como o prazo razoável para impugnação do lançamento, isonomia na concessão de prazos para as

partes, produção de todos os meios de prova, possibilidade de sustentação oral e a representação paritária.

Um penúltimo capítulo abrirá fileiras para os demais princípios administrativos e respectivos desdobramentos, designadamente o da instrumentalidade das formas (aqui inseridas a vinculação de forma, as nulidades formais e a salvabilidade dos atos procedimentais), o da oficiosidade ou oficialidade (inclui-se aqui o impulso procedimental de ofício), o da inquisitorialidade ou verdade material (dentro dele a possibilidade de produção de provas a qualquer tempo), o da proporcionalidade (cabível aqui o enquadramento legal da infração e a redução ou cancelamento da pena), o da revisibilidade (nele cogitado o cancelamento de ofício do lançamento), o da presunção de legitimidade e veracidade do ato administrativo do lançamento e, por fim, o da gratuidade, além da praticidade, ampla legitimidade procedimental, disponibilidade, estabilidade de instância, hierarquia, supremacia do interesse público e uma derradeira referência à impugnação unitária, aqui encarada mais como um dever retirado da celeridade do que essencialmente um princípio.

Tudo isto será feito à luz do esforço comparativo, ora apresentando-se os princípios experimentados em Portugal, ora exibindo-os tendo em vista a realidade brasileira, mesmo que em muitas passagens os princípios guardem forte identidade, cabendo apenas ser repetitivo nas afirmações. A devoção ao rigor metodológico, neste particular, sacrificará a elegância de estilo.

Finalmente, um último capítulo centrará esforços com vistas a dar notícias sobre assuntos correlatos e causadores de grandes controvérsias, vale dizer, o procedimento de inspeção, fase que antecede a discussão do lançamento tributário, o arbitramento da base de cálculo (avaliação indireta) e a questão do sigilo, tanto guardado pelo fisco como o guardado pelas instituições financeiras.

Oxalá o presente trabalho - com sua visão comparativa - sirva de lastro para que a discussão administrativa ganhe mais relevo e seja mais e mais ambientada debaixo de princípios

jurídicos consistentes, a propiciar um clima de justiça fiscal nos seus julgamentos e a contribuir para a paz social nas relações jurídico-tributárias.

Capítulo 1

1. Considerações gerais acerca dos princípios jurídicos.

Antes de abordar especificamente os postulados, princípios e diretrizes ligadas ao procedimento administrativo tributário, convém lançar impressões propedêuticas em torno deste assunto, aliás ponto de partida para compreender os ordenamentos jurídicos português e brasileiro neste particular.

Em primeiro lugar, mormente calcado no pensamento de Humberto Ávila, far-se-á uma teorização com o fito de apartar cientificamente o significado e a importância dos princípios, regras e postulados jurídicos, cada qual exercendo funções distintas na aplicação do direito.

Antes, porém, será feita uma breve exposição sobre o pensamento clássico ao redor destes níveis normativos, sobretudo no que tange à predominância hierárquica dos princípios sobre as regras.

Em seguida, agora centrado nos princípios, o estudo prosseguirá no esforço de explicar as funções destes, além de apresentar uma breve classificação deles, apenas com o propósito de auxiliar na compreensão do tema.

E, por último, mas nem por isso menos importante, dar-se-á uma panorâmica a respeito da maneira pela qual os princípios auxiliam na organização do procedimento administrativo tributário.

1.1. Princípios, regras e postulados.

A etimologia da palavra *princípio* remete o operador do direito ao latim *principium, principii*, e traz a ideia de origem, início ou base. Segundo a teoria clássica, pode-se dizer que princípios são regras estruturais básicas, positivadas ou não, que servem de norte para as demais normas. Aqueles traduzem proposições de orientação básica que acabam por estabelecer os pontos essenciais de um dado sistema jurídico.

Pelo menos aqueles princípios mais nucleares devem se hospedar na constituição, por ser esta o diploma continente das regras fundamentais norteadoras de um povo e um Estado num dado momento.

Traduzem vetores que carregam uma carga axiológica a ser obedecida pelo legislador e pelo aplicador da norma e, afora os nucleares, permeiam muito bem todos os patamares hierárquicos normativos.

Ou, numa figuração física mesmo, os princípios constituem as vigas mestras do sistema jurídico, os alicerces que dão suporte à estrutura do ordenamento jurídico, a base na qual são fincadas todas as demais regras jurídicas.

As normas jurídicas não devem ser criadas como um amontoado de prescrições que surgem de modo assistemático, desorganizadamente. Toda norma jurídica deve se prender a uma ordem científica determinada, emanadas de acordo com o exercício das competências distribuídas para cada nível de poder, tanto de corte horizontal como vertical, umas disciplinando assuntos gerais, outras disciplinando temas específicos, todas atreladas a valores gerais juridicizados, anteriores àquelas, chamados de princípios jurídicos.

As normas jurídicas não bastam ao direito, não enunciam um sistema fechado e completo, porquanto os fatos da vida que exigem tratamento jurídico são mais dinâmicos, aparecem em

ritmo muito mais rápido do que o ritmo de produção das leis. Daí o cientista beber de outras fontes, tão importantes para a resolução dos conflitos de interesses e regramento da conduta humana.

Constitui o conjunto de normas um sistema aberto e incompleto de regras e princípios. Aberto porque acolhe as mudanças sociais para dar-lhes significação jurídica. Incompleto porque nem sempre a resposta científica adequada está na norma, mas na utilização de outras fontes do direito. De modo que, a partir de agora, pelo menos neste item, adotar-se-á o raciocínio de que normas são gênero, dos quais regras e princípios são espécies.

Os princípios jurídicos podem ser definidos como proposições diretoras que se prestam a servir de referencial para desdobramento de determinada área de conhecimento.

Em outros termos, princípios são entendidos como prescritivos vertebrais de um determinado sistema, a expelir seus efeitos para as regras que com base neles devem se inspirar, de modo que o cientista deverá extrair destas últimas o seu real significado de acordo com os critérios e valores compreendidos nos primeiros.

Os princípios jurídicos são como normas fundamentais do sistema, visam regular um caso concreto, apesar de terem um elevado grau de abstração se comparado com as regras.

Aproveitando-se das lições de J. J. Gomes Canotilho,⁵ cinco são os critérios que diferenciam princípios de regras.

Pelo critério do grau de determinabilidade, as regras são aplicadas diretamente, ao passo que os princípios necessitam de mediação concretizadora do operador do direito, que deve identificar - para praticar a melhor ciência - normas não expressas no emaranhado legislativo.

⁵ *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, p. 166.

Pelo caráter da fundamentabilidade no sistema, os princípios são elementos estruturantes do sistema e as regras apenas se apoiam naqueles.

Pelo critério normogenético, os princípios estão na base do sistema, são as raízes da estrutura, fornecem os fundamentos para as regras.

Pelo caráter do grau de abstração, os princípios assumem um enorme grau de abstração em relação às regras jurídicas.

E, por derradeiro, pelo critério da proximidade da ideia de direito, as regras possuem vinculatividade, por ter conteúdo apenas funcional, ao passo que os princípios traduzem pautas vinculantes, haja vista o seu imenso teor valorativo, ligadas aos sentidos de direito e de justiça.

Por outro sentir, os princípios distinguem-se das regras porque aqueles se realizam em variados níveis de concretização, assumindo maior ou menor peso de acordo com a situação fática analisada. Tanto assim é que surgem frequentemente conflitos entre princípios, quando invocados diante de um caso concreto, de modo que a solução está em sopesá-los para avaliar qual deles deverá prevalecer *naquele* caso concreto, sem com isso haver sempre preponderância de um sobre outro. Logo, a depender da lide em análise, a preponderância poderá inverter.

Já as regras proíbem ou permitem, prescrevendo imperativamente uma exigência que será cumprida ou não cumprida. Diferentes dos princípios, trazem uma decisão única quanto à conduta a ser seguida, vale dizer, pagar ou não pagar, dar ou não dar, fazer ou não fazer, de tal sorte que não se concebe conflito de regras com a convivência de ambas. Se isto ocorrer, é

sinal de que o sistema está defeituoso, pelo que uma das regras será considerada inválida, devendo ser extirpada do mundo jurídico.

A par destas concepções tradicionais distintivas de princípios e regras jurídicas, Humberto Ávila⁶ propõe uma nova maneira do cientista enxergar o relacionamento entre estas espécies de normas, alicerçado sobretudo nas doutrinas alemãs e de língua inglesa.

Pela qualidade e envergadura desta nova teoria, suficiente para subverter toda uma modulação até então vigente para dizer o direito frente a um caso concreto, cumpre esboçar alguns pontos defendidos pelo último jurista citado, ainda que de modo sucinto.

Inicialmente, há que se separar texto de norma. Esta exprime os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos. Nem se confunde norma de dispositivo, pois este corresponde ao objeto da interpretação, ao passo que aquela constitui o resultado obtido com o esforço interpretativo.

Neste diapasão, a tarefa de interpretar não se prende unicamente a um significado previamente dado pelo legislador, mas na atividade de construir uma decisão à luz do caso concreto, dentre os vários significados que a norma possa fornecer. Daí se dizer que a aplicação do Direito não se resume à mera subsunção entre conceitos prontos antes mesmo do processo de aplicação. Mas isto não quer dizer que a conclusão do intérprete se desvie totalmente dos traços de significado mínimos estipulados no texto normativo.

A tradicional doutrina procurou distinguir regras de princípios sob diversas facetas, todas elas criticadas por Humberto Ávila.

⁶ *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos.*

Do ponto de vista hipotético-condicional, regras são descritivas, apontam uma hipótese e uma consequência que predeterminam a decisão, enquanto os princípios comportam uma diretriz, indicam apenas um fundamento a ser usado pelo operador para, futuramente, encontrar a regra aplicável ao caso concreto. Entre outras críticas, este critério é impreciso porque, ao enunciar o princípio como ponto de partida, como primeiro passo, não informa os fundamentos que apontem o que significa dar um primeiro passo; por outro lado, a regra não traduz o ponto final, o último passo, vez que é a decisão interpretativa quem exerce este papel, tirada de uma série de possibilidades fático-normativas.

Sob o ângulo do modo final de aplicação, ou as regras são aplicadas ao fato ou não são aplicadas, no sistema tudo ou nada, válida ou inválida, embora se admita exceções. Já os princípios encerram fundamentos que devem ser conjugados uns com os outros, de forma que eles não determinam absolutamente a decisão, manuseados com gradualidade, no sistema mais ou menos. Assim, as regras instituem obrigações definitivas, não superadas por normas contrapostas, e os princípios instituem obrigações *prima facie*, derogáveis em função de outros princípios colidentes. Padece tal critério de acuidade científica completa na medida em que o modo de aplicação não está determinado pelo texto objeto de interpretação mas pelas conexões axiológicas construídas pelo operador frente aos fatos analisados, porquanto o caráter absoluto da regra muitas vezes é modificado após cotejadas todas as circunstâncias do caso; cita o autor o crime de estupro, cuja violência é patenteada se praticada contra menor de quatorze anos, regra em princípio absoluta mas que mereceu relativização por parte do STF, ao afastar o tipo penal porque a vítima, apenas com doze anos, além de consentir à conjunção carnal, aparentava física e mentalmente ter idade bem superior, de modo que tais circunstâncias peculiares não foram previstas pela norma.⁷ Logo, os princípios e regras admitem a consideração de aspectos concretos e individuais.

Do ponto de vista do conflito normativo, as regras acaso colidentes na ordem jurídica levam à conclusão de que uma delas será inválida, embora admitidas exceções, ao passo que os princípios agem entrelaçados, todos ativos, fazendo o intérprete um trabalho de ponderação, da dimensão do peso de cada um deles quando analisados diante de um caso concreto. Peca o critério por vários motivos: primeiro porque a ponderação pode existir no conflito concreto de

⁷ HC 73662-9-MG, DJU de 20.9.96.

regras, como no caso daquelas que orientam o médico a dizer ao paciente toda a verdade sobre sua doença e ao mesmo tempo deve usar todos os meios disponíveis para sará-lo, de modo que deve tal profissional sopesar tais regras, sem uma invalidar a outra, quando o anúncio da moléstia possa reduzir as chances de cura; segundo porque as regras podem ter seu conteúdo preliminar de sentido superado face razões contrárias, através de ponderação destas razões, contidas em exceções previstas ou não no ordenamento jurídico, como no caso do estupro mencionado anteriormente; terceiro porque a ponderação de regras cabe nos conceitos jurídico-políticos e nas hipóteses semanticamente abertas, como na situação em que se proíbe a entrada de cães em restaurantes, na qual se investiga a finalidade da norma face questões não previstas, pois seria irrazoável estender a vedação para clientes que adentrassem com um cão empalhado, um cão treinado para localizar drogas ou até mesmo um filhote, de modo que a mais precisa formulação é potencialmente imprecisa. Portanto, a atividade de ponderação de razões é qualidade geral de qualquer espécie normativa.

Demonstrada a impertinência científica dos critérios distintivos de regras e princípios até então disseminados, o autor apresenta uma nova proposta de dissociação entre estes dois tipos normativos, exibindo não um modelo dual, mas tripartido, ao dar feições científicas autônomas aos postulados jurídicos. Destarte, além das regras e princípios, haveria também os postulados.

Parte o jurista da ideia de que os valores em si não encontram significação objetiva, porquanto podem ser aprovados por uns e reprovados por outros. Entretanto, alguns comportamentos poderão ser exigidos quando certos valores são positivados e estes podem ser utilizados racionalmente.

Nesta linha, os princípios devem ser investigados de modo a encontrar em sua estrutura um procedimento racional de fundamentação que permita especificar as condutas necessárias à realização dos valores e justificar sua aplicação através da reconstrução racional dos enunciados doutrinários e das decisões judiciais. Assim, perde importância a simples verificação dos valores para ceder lugar à legitimação dos critérios que permitam aplicar racionalmente esses mesmos valores.

Admite a proposta – diferente dos modelos clássicos – a coexistência das espécies normativas em razão de um mesmo dispositivo. No lugar de alternativas mutuamente exclusivas entre as espécies normativas, prega-se a doutrina das alternativas inclusivas, na qual um dispositivo pode gerar, ao mesmo tempo, mais de uma espécie normativa; pode um dispositivo – e sua implicação lógica – abrigar uma dimensão comportamental, ditada pela regra, finalística, ditada pelo princípio, ou metódica, ditada pelo postulado jurídico. Veja-se o exemplo do dispositivo constitucional brasileiro que só tolera a criação ou aumento de tributo através de lei formal: ele exprime uma regra quando vista dentro da ideia de que condiciona a validade da criação ou majoração do tributo à observância de um procedimento determinado que resulte na aprovação de lei formal; exprime um princípio porquanto realiza os valores da liberdade e da segurança jurídica; e exprime um postulado porque vincula a interpretação e a aplicação à lei e ao Direito, pré-excluindo o uso de parâmetros estranhos ao ordenamento jurídico.

Esclarece o autor:⁸

“Ora, o que não pode ser olvidado é o fato de que os dispositivos que servem de ponto de partida para a construção normativa podem germinar tanto uma regra, se o caráter comportamental for privilegiado pelo aplicador em detrimento da finalidade que lhe dá suporte, como também podem proporcionar a fundamentação de um princípio, se o aspecto valorativo for *autonomizado* para alcançar também comportamentos inseridos noutros contextos” (destaques do autor).

No intuito de buscar aprimorar as definições científicas para regras e princípios, o autor aventou novos critérios de diferenciação entre umas e outros. Quanto ao modo como prescrevem o comportamento, as regras são normas imediatamente descritivas, pois fincam obrigações, permissões e proibições através da descrição da conduta a ser adotada; os princípios são imediatamente finalísticos, estabelecem um estado de coisas para cuja realização será necessária a adoção de certos comportamentos. Quanto à justificação que exigem, a interpretação e aplicação das regras impõem uma avaliação da correspondência entre a construção conceitual dos fatos e a construção conceitual da norma e da finalidade que

⁸ Ob. cit., p. 70.

lhe dá suporte; a interpretação e aplicação dos princípios reclamam uma avaliação da correlação entre o estado de coisas posto como fim e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária, de modo a afastar aquela ideia tradicional, do tudo ou nada, do mais e do menos. Quanto ao modo de contribuição para a decisão, os princípios abarcam apenas parte dos aspectos relevantes e não oferecem uma solução específica, mas apenas contribuem para uma tomada de decisão; daí dizê-los primariamente complementares e preliminarmente parciais; as regras têm a pretensão de envolver todos os aspectos relevantes para a tomada de decisão e gerar uma solução específica para o conflito entre razões, embora em situações excepcionais não possam ser aplicadas, mesmo que as condições estejam presentes, pelo que são consideradas preliminarmente decisivas e abarcantes.

Com base nestes critérios, assim conceitua o jurista:⁹

“As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhe dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção” (todos os dois parágrafos destacados pelo autor).

Resta analisar os postulados normativos. A interpretação do objeto submete-se a condições primordiais sem as quais ele não pode ser sequer apresentado. A estas condições essenciais dá-se o nome de postulados. Funcionam distintamente das regras e princípios porque enquanto estas são o próprio objeto de aplicação, os postulados são normas que orientam a aplicação de outras normas. Ademais, os postulados destinam-se ao aplicador do direito, ao passo que as regras e princípios são dirigidos ao cidadão e ao Poder Público. Enquanto princípios e regras se ligam ao dever de realizar um estado de coisas, os postulados indicam o modo como esse dever será aplicado. Por último, os postulados não se relacionam da mesma forma com outras normas: enquanto os princípios e regras, por se situarem no mesmo nível de

⁹ *Ob cit.*, pp. 78/79.

objeto, podem gerar conflitos entre eles, os postulados estão num metanível, num segundo grau, apenas orientam a aplicação dos princípios e regras sem litigar com eles.

Apesar de se reconhecer a consistência científica da teorização do jurista Humberto Ávila, prefere-se trilhar o pensamento clássico em que subordina as regras aos princípios, até porque tanto a legislação procedimental portuguesa como a brasileira dá destaque aos princípios, a ponto de apresentá-los antes da apresentação das demais normas, como prova inequívoca de que os princípios, ao surgirem em primeiro lugar nos diplomas estudados, dão a pista de que preponderam sobre o restante das regras jurídicas.

Mas importante mesmo é assinalar que as regras jurídicas vêm ganhando cada vez mais relevo no direito, quando contrapostas a outras normas, o que demonstra a necessidade delas estarem bem concatenadas com os princípios jurídicos, estes e aquelas interagindo à luz dos postulados, inclusive em sede de procedimento administrativo tributário.

Adverta-se ainda que no presente trabalho, no que tange à terminologia, adotar-se-á a expressão princípios e postulados como sinônimos, apesar de se identificar neles elementos característicos bem diferentes.

1.2. Função dos princípios.

Note-se que os princípios tanto servem para dar resposta a um caso que não encontra solução numa regra jurídica expressa como também visam fincar o exato significado valorativo de uma regra pré-existente.

E na linha de entendimento de que os princípios atuam diretamente nas lacunas da lei, assumem papel importante na idealização de novas prescrições, em busca do aprimoramento do sistema - ante as exigências de mudança reclamadas constantemente pela sociedade. Isto

porque os princípios acolhem valores regentes de uma coletividade, como liberdade, isonomia e democracia. Daí ser natural que muitos dos princípios se encerrem na Constituição ainda que por vezes ressaíam do seu texto implicitamente.

Dado um caso concreto e identificado um aparente conflito entre princípios, deve o operador do direito procurar compatibilizá-los entre si, sem com isso significar menosprezo a qualquer um deles. É que diante da questão examinada os princípios em jogo haverão de ser ponderados, sopesados, para saber se naquela *situação particular* qual deverá prevalecer, desde que a decisão tomada não afete gravemente o núcleo essencial de cada um, pois necessariamente se o veredicto comprometer a essência do princípio confrontado, muito provavelmente a decisão contrária não atingirá o núcleo do outro. Se um veículo de mídia divulga informações detratoras da vida privada de certa figura política, entram em jogo o princípio da liberdade de expressão conferido pelo estado de direito democrático à imprensa e a proteção à intimidade geral das pessoas. Será preciso saber quão importantes tais informações eram para necessitarem cair no domínio público e em que profundidade estas mesmas informações afetaram a privacidade deste político e prejudicaram a sua dignidade como pessoa humana. A dosimetria destas repercussões irá decidir se a divulgação pode ser juridicamente admitida ou não.

1.3. Breve classificação dos princípios.

Como se disse, os princípios podem ser encontrados ao longo da Constituição ou não. Os primeiros são chamados de constitucionais; os últimos são denominados de infraconstitucionais ou legais. Do mesmo modo, se o legislador mencionou-os expressamente, diz-se do princípio explícito; se assim não o fez, mas de valor universal ou de texto normativo ele sobressai, tem-se o princípio implícito.

Logo, não só os princípios implícitos são retirados do texto constitucional. Por todo o ordenamento jurídico, pode-se notar a sua presença, não expressamente referidos mas

inquestionavelmente embutidos no espírito do sistema, para se valer de expressão adotada por Norberto Bobbio.¹⁰

De outra sorte, há princípios que se espalham por todo o sistema normativo, dada a sua grande importância valorativa, normalmente inseridos no texto constitucional. Outros há que dizem respeito apenas a um subsistema, de modo que são percebidos princípios aplicáveis somente a determinado ou determinados setores do conhecimento jurídico, captados para irradiarem sobre áreas específicas, a exemplo daqueles que só são vistos no direito privado e outros só presentes no direito público.

Ainda há os subprincípios, assim chamados porque defluem dos princípios gerais e possuem um grau de concretude maior. Procuram dar uma densidade maior aos princípios dotados de maior abstração. São conhecidos também como princípios consequenciais, na medida em que surgem ulteriormente aos princípios gerais e são efeito lógico daqueles.

Atendo-se à temática ora desenvolvida, algumas classificações surgiram no esforço de identificar os princípios ínsitos ao procedimento administrativo fiscal. Uma das mais completas foi fornecida por James Marins,¹¹ ao referenciar os princípios¹² da legalidade, vinculação,¹³ verdade material, oficialidade, colaboração, investigação, devido processo legal, contraditório, ampla defesa, ampla instrução probatória, duplo grau de cognição, julgador competente¹⁴ e ampla competência decisória¹⁵.

¹⁰ *Teoria do Ordenamento Jurídico*, p. 159.

¹¹ *Direito Processual Tributário*, pp. 31-47, pp 84-91, pp 625-683

¹² Note-se que os princípios a seguir referidos de alguma maneira serão tocados ao longo do presente trabalho, sendo que alguns deles comportam desde já um esclarecimento inicial.

¹³ Ou seja, a atividade de exigir tributos é plenamente vinculada às normas pertinentes.

¹⁴ Vale dizer, o crédito tributário só poderá ser analisado e avaliado pela autoridade competente para tal mister, o mesmo que princípio do juiz natural.

¹⁵ Isto é, o julgador tem que apreciar qualquer matéria relacionada a uma atividade estatal, de cunho formal ou material, pois ao revés haverá cerceamento de defesa. Aliás, diga-se de permeio, existe uma tendência de relativizar tal princípio, pois o pronunciamento administrativo pode estar bem fundamentado sem precisar passar pela análise rigorosa de todos os pontos aventados pelas partes, desde que a intensidade e acerto na fundamentação dispensem isso.

Toda a categorização retro apresentada servirá de inspiração para a organização do presente trabalho, muito embora tenha se adotado uma divisão própria, levando em conta o ordenamento jurídico português, desde a Constituição da República (CRP), passando pelo Código de Procedimento Administrativo (CPA), a Lei Geral Tributária (LGT) e o Código de Procedimento e de Processo Tributários (CPPT).

1.4. Estruturação dos princípios e organização do procedimento administrativo tributário.

O fio de raciocínio formulado linhas atrás fornece a conclusão de que é possível imaginar-se a existência de princípios gerais e específicos aplicáveis ao procedimento administrativo tributário.

Reconhece-se a existência de princípios gerais porque o procedimento administrativo tributário faz parte do ordenamento jurídico, aquiescendo à irradiação de princípios *standard*, com cargas valorativas imensas e cruciais para que a discussão do lançamento assente-se em bases que contem com a aprovação da sociedade.

Não se pode admitir a fluência do procedimento administrativo tributário se a ele é negado a incidência dos postulados da democracia, federalismo (particularmente aplicável ao Brasil, no caso *sub examen*), liberdade, isonomia, devido processo legal, dentre tantos outros.

Sem embargo, se constitui inelutavelmente um subsistema jurídico, não há como deixar de perceber a existência de princípios específicos, ainda que percebidos em setores processuais, inclusive nos judiciais.

Assim, é tarefa do cientista do direito extrair dos inúmeros dispositivos voltados mediata ou imediatamente para os procedimentos administrativos tributários existentes os princípios

gerais e específicos aplicáveis a todos eles, pois só assim se chegará ao objetivo da disciplina ser fincada em bases jurídicas adequadas.

O procedimento deve servir ao direito material e não ao contrário. Sustente-se que a discussão administrativa do lançamento não traduz ainda verdadeiramente um litígio, uma pretensão resistida, na medida em que interessa ao sujeito ativo saber se vale a pena do ponto de vista jurídico levar adiante a exigência do crédito tributário. E, aos olhos do contribuinte consciencioso, aquele que persegue a justiça fiscal e procura cumprir o seu papel social, interessa saber se ele é efetivamente devedor do tributo para não sofrer constrição judicial. Isto não desnatura que, no bojo do procedimento, fisco e sujeito passivo discutam suas posições na esteira do devido processo legal, em clima de democracia, liberdade e isonomia, a exercerem em regime cooperativo os direitos de petição, a ampla defesa e ao contraditório.

É nesta visão que devem ser ponderados os princípios gerais e específicos, e aplicadas as regras jurídicas organizativas do procedimento administrativo tributário.

Oportunas as afirmações de Delosmar Mendonça Junior,¹⁶ referidas ao processo civil, embora amoldem-se perfeitamente à cientificidade do procedimento administrativo tributário:

“Essa interpretação, na tarefa de ‘construção’ dos princípios do processo civil deve ser feita com olhos e tato de processualista, como destaca (Cândido) Dinamarco, pois os institutos do processo precisam de análise que considere particularidades do fenômeno processual. Diretrizes interpretativas, como *instrumentalidade* e *efetividade*, não podem ser desprezadas na visão do ordenamento processual civil” (aspas do autor; parêntesis e destaques da transcrição).

Não se pode desprezar no procedimento administrativo tributário a observância à instrumentalidade e efetividade. Instrumentalidade na medida em que deve a discussão da exigência tributária estar assentada em meios formais mais adequados para se chegar à conclusão pela pertinência ou impertinência do tributo. Efetividade dentro daquela ideia de que o processo deve cumprir a sua função sócio-político-jurídica por inteiro, qual seja, a de

¹⁶ *Princípios da Ampla Defesa e da Efetividade no Processo Civil Brasileiro*, p. 23.

proporcionar para a parte detentora do direito a profilaxia, manutenção e restauração do seu gozo pleno, praticando-se justiça e encampando a paz social com o extermínio do *conflito* – ou da discussão - outrora existente.

A propósito dos ensinamentos do autor citado, cumpre realçar o que a doutrina universal chamou de princípios processuais informativos não normativos, na medida em que eles, embora não traduzam norma jurídica explícita ou implícita de certo ordenamento, constituem axiomas incontestáveis, pois guiam o jurista no aperfeiçoamento do sistema procedimental.

A primeira classe destes princípios cognitivos é de caráter lógico, parte da ideia de que o procedimento deve desenvolver-se e sequenciar-se com atos e formas mais aptas para descobrir a verdade e evitar o erro decisório.

Outros assumem natureza jurídica, pois submetem os participantes do procedimento a uma ordem jurídica pré-existente e conhecida, a fixar a igualdade no evoluir da demanda.

Outros trilham o cunho político, isto é, o procedimento haverá de ser capaz de prover os direitos públicos e privados da máxima garantia social, com o mínimo de sacrifício das liberdades individuais e coletivas.

E, por fim, há os princípios que seguem o aspecto econômico, porquanto o procedimento deve obter o melhor resultado possível com o mínimo de dispêndio de tempo, esforço e dinheiro para todos os envolvidos.

Dos princípios mais gerais derivam princípios mais específicos, a depender da área de afetação. É compreensível retirar-se do princípio geral da liberdade princípios especiais aplicáveis no campo do direito penal, civil, tributário, dentre outros.

A análise a partir de agora irá se deter aos princípios gerais que influenciam sobremaneira o direito tributário, à luz do direito objetivo constitucional brasileiro e português, sem antes se fazer um breve apanhado sobre os objetivos da tributação.

Uma vez efetuada a cobrança do tributo por iniciativa da autoridade administrativa, pode o sujeito passivo concordar ou não com ele. Havendo aceitação, poderá ocorrer o pagamento e, conseqüentemente, a extinção do crédito, ou, inexistindo recolhimento, será o débito cobrado judicialmente. Porém, caso o sujeito passivo discorde do teor do lançamento, tem ele no Brasil e em Portugal a oportunidade de discuti-lo nas vias administrativas, fora da seara do Poder Judiciário, portanto, até que seja feito o seu acerto em definitivo; nesta hipótese é formado o contraditório, dentro da qual o crédito estará definitivamente constituído ou será desconstituído, neste último caso, seja porque improcedente, seja porque eivado de nulidade. A este conjunto de atos sequenciados derredor da discussão extrajudicial acerca da validade ou não do lançamento dá-se o nome de procedimento administrativo tributário no direito lusitano, processo administrativo tributário no direito brasileiro. O seu propósito maior é o de exercer o controle da legalidade do ato administrativo que intente cobrar o tributo.

Ao largo desta seara, entretanto, é possível ocorrer a discussão do tributo nas instâncias judiciais.

No Brasil, o embate judicial (o administrativo também) a respeito da exigência tributária tem fundamento na própria Constituição Federal de 1988. Decorre dos direitos garantidos ao cidadão no art. 5º, incisos XXXIV, LV e LXXVIII, quais sejam, os direitos de petição, ampla defesa, contraditório, duração razoável do processo e garantia dos meios à celeridade na sua tramitação¹⁷.

¹⁷ “Art. 5º Todos são iguais perante à lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

.....
LV- aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;
.....

O procedimento administrativo não é exclusividade do ordenamento jurídico brasileiro. Previsão semelhante existe em outros países, inclusive em Portugal. Nesta última nação, tal qual ocorre na Alemanha, a Constituição da República Portuguesa assegura o princípio da inafastabilidade da jurisdição¹⁸, precisamente no art. 268, 4, analisado detidamente mais adiante.

E naquele país criou-se a figura dos “tribunais administrativos”, verdadeiros tribunais na acepção jurídica da palavra, dotados de plena jurisdição, no entendimento de Mônica Sifuentes¹⁹.

Estes órgãos encontram ressonância na Lei Maior Portuguesa, ao atribuir-lhes as competências no art. 212, 3, cumprindo a eles “o julgamento das ações e recursos contenciosos que tenham por objeto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais” (grifos da transcrição).

Entretanto, a existência de tribunais com jurisdição administrativa em Portugal não impede que ali haja também um processo administrativo gracioso que, no dizer de Marcelo Caetano²⁰, “é uma consequência necessária da orgânica da Administração Pública”. Aliás, no próprio Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) consta regra prevendo um procedimento gracioso de natureza tributária²¹, similar ao existente no Brasil, exatamente no seu art. 68. Igual é a posição do elaborador da LGT, designadamente no seu art. 54.

LXXVIII- a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.”

¹⁸ “É garantido aos administrados tutela jurisdicional efetiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer atos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de atos administrativos legalmente devidos e a adoção de medidas cautelares adequadas”.

¹⁹ *Problemas acerca dos Conflitos entre a Jurisdição Administrativa e Judicial no Direito Português*, p. 169.

²⁰ *Manual de Direito Administrativo*, p.128.

²¹ “O procedimento de reclamação graciosa visa a anulação total ou parcial dos actos tributários por iniciativa do contribuinte, incluindo, nos termos da lei, os substitutos e responsáveis.”

Capítulo 2.

2. Evolução do Procedimento Administrativo Tributário nos dois países.

Antes de adentrar no estudo dos princípios jurídicos aplicáveis ao procedimento administrativo tributário português e no processo administrativo tributário brasileiro, convém fazer um breve apanhado histórico de como tais sistemas evoluíram em passado recente nos dois países, até porque a análise servirá para se compreender melhor o panorama atual e poderá fornecer subsídios para qual será o melhor caminho a ser tomado na atualidade.

Esclareça-se de logo que o objetivo ora traçado não assume o compromisso de formular uma profunda investigação acerca das raízes históricas que prenunciaram o debate da liquidação em sentido amplo nas vias administrativas.

A ideia principal é fazer com que se tenha a exata noção de como os dois sistemas amadureceram frente a realidades estatais distintas, Portugal na condição de Estado Unitário, o Brasil como uma Federação onde os entes tributantes adquirem autonomia no exercício da competência tributária e consequentemente no arranjo do processo de discussão administrativa das cobranças correspondentes.

2.1. Em Portugal.

Para se falar e entender a evolução histórica do direito procedimental administrativo tributário em terras portuguesas, ainda que em brevíssimo escorço, não se pode desprezar que durante muito tempo o país foi regido pela Monarquia, em intensidade que autorizava o Rei a fazer as leis e dispensar quem quisesse de obedecer-las ou, pelo menos, conceder privilégios a quem quer que fosse. Era, portanto, o supremo executor das leis do Reino, quer na condição de juiz, quer na condição de gestor das atividades de governo, estas últimas hoje entregues à

administração pública; tais funções executivas eram de fato exercidas pelos Conselhos, que rodeavam o Monarca na Corte, acumulavam numa jurisdição os poderes judiciais e administrativos e representavam o Rei nos territórios da Monarquia na Europa e no Ultramar.

É claro que as funções judiciais e administrativas acabaram sendo exercidas por Poderes distintos, à luz do modelo idealizado por Montesquieu, e nele muitos Estados Nacionais procuraram se inspirar. Surgiram, portanto, dois canais diferentes aos quais os cidadãos poderiam formular as suas inquietudes e pretender o reconhecimento de direitos: os Tribunais Judiciais e a Administração Pública.

Logo, estas alternativas poderiam ser usadas quando o cidadão se via compelido a pagar tributos, até porque interessa ao próprio Estado, antes até de se ocupar da sua vertente judicial, saber se efetivamente o tributo é devido. Nascia, por assim dizer, a instância administrativa, localizada no Poder Executivo, onde se dava voz e vez ao contribuinte para se averiguar se o tributo exigido por um agente estatal se revelava mesmo pertinente.

A despeito das dúvidas justificáveis em torno de ser recomendável ou não uma codificação das normas de direito fiscal, dado ser um ramo jurídico sujeito a constantes mudanças pelos humores sociais, políticos e econômicos, ainda no século XIX se identificam iniciativas no sentido de sistematizar normas ao redor de certos tributos especificamente considerados, a exemplo do Regulamento de 25 de agosto de 1881, a propósito de reunir as regras até então existentes sobre contribuição predial (o que traduziria muito mais uma consolidação do que uma codificação), dos Regulamentos de 28 de fevereiro de 1895 e de 16 de julho de 1896, atinentes à contribuição industrial, do Regulamento de 03 de julho de 1891, sobre a décima de juros, e do Regulamento de 23 de dezembro de 1899, sobre a contribuição de registro.

Já no século XX tentativas de igual natureza foram expressadas através do Código da Contribuição Predial e do Código das Execuções Fiscais, promulgados em 1913. Catorze anos mais tarde formou-se uma Comissão de Reforma Fiscal que assinalou ser vantajoso haver uma codificação fiscal, embora ela achasse inexecutável.

A reforma fiscal instaurada a partir de 1958 e que se seguiu até 1966, conquanto parcial, procurou reunir em diplomas únicos e apartados algumas espécies tributárias. Idêntica metodologia fora adotada posteriormente na década de 1980, a partir da qual surgiram os Códigos do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, do Imposto sobre o Valor Acrescentado e da Contribuição Autárquica. Codificações assim separadas correm o risco de repetir desnecessariamente princípios ou omitir outros (o que, neste último caso, pode ensejar conclusões de que um princípio foi omitido pelo legislador porque é para não ser aplicado àquela espécie tributária) e trazer normas contraditórias, o que só faz contribuir para o desequilíbrio do sistema fiscal.

Ulteriormente, em 1968, da lavra dos Professores Pessoa Jorge e Braz Teixeira, surgiu o Anteprojeto de Código dos Impostos sobre o Rendimento, cuja Parte Geral trouxe princípios e normas gerais de grande utilidade para o esforço de codificação das normas de direito tributário num único texto.

Antes disto, entretanto, precisamente em 1963, foram inseridos preceitos gerais no Código do Processo das Contribuições e Impostos, cuja metodologia foi repercutida no Código de Processo Tributário de 1991. Seguiram-se naquela década de 1960 outros diplomas merecedores de referência, como o DL 45.006, de 27 de abril de 1963, criado para organizar os serviços de justiça fiscal, e, mais a frente, já nos anos 80, advieram o DL 129 de 27 de abril de 1984, instaurador do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (substituído posteriormente) e o DL 267, de 16 de julho de 1985, concebido para dar nova disciplina ao Processo nos Tribunais Administrativos (outrossim substituído por uma codificação), sem falar no próprio Código Administrativo, igualmente estudado na presente pesquisa.

Aliás, o Código de Processo Tributário de 1991 inaugurou uma nova relação entre o fisco e o contribuinte, na qual o primeiro passou a ter seus atos muito mais vinculados às amarras legais e o segundo assumiu plena responsabilidade pelas suas condutas e declarações.

A presunção de veracidade dos atos praticados pelo fisco foi substituída pela presunção da veracidade dos atos praticados pelo contribuinte, cabendo àquele, na hipótese de tributação por métodos indiciários ou presuntivos, justificar não apenas o seu uso mas a própria quantificação da matéria tributável apurada, sempre sujeita à apreciação pelos tribunais tributários.

Veio então o Código de Processo Tributário com o fito de uniformizar normas processuais aplicáveis ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, ao Imposto sobre o Valor Acrescentado e à Contribuição Autárquica, todos codificados em diplomas isolados, e também com o objetivo de alcançar todos os demais impostos.

Contava o Código de Processo Tributário no Título I com um conjunto de garantias dos contribuintes, às quais deve se subordinar a atividade tributária, a exemplo do direito à fundamentação dos atos tributários e à reclamação e à impugnação dos atos fiscais que afetem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes, aqui inseridos os de quantificação da matéria tributável, além do direito à redução das coimas antes da instauração do processo de contra-ordenação fiscal. Nele ainda se previu o encurtamento do prazo de prescrição das obrigações tributárias, tendo em conta a rapidez da vida econômica e a modernização das ferramentas usadas pela fiscalização tributária. E, por último, regulou-se a notificação e a citação em processos fiscais, de forma a assegurar ao contribuinte os meios imprescindíveis para reagir às decisões que lhes digam respeito.

No Título seguinte regimentou-se – de modo genérico - uma nova forma de reação do contribuinte contra a fixação da matéria tributável e um novo rito de reclamação graciosa.

O Título III disciplina a impugnação dos atos de quantificação da matéria tributável, de auto-liquidação, retenção na fonte e pagamento por conta, além de uma equilibrada distribuição do

ônus de prova no processo tributário; introduzem-se providências cautelares aplicáveis em caso de receio de frustração de créditos fiscais e admite recurso judicial, ate então inexistente, contra os atos cautelares de apreensão de bens.

Ao tratar das coimas, o Título IV admite o pagamento voluntário delas com diminuição resultante face reconhecimento de responsabilidade pelo contribuinte. E confere ao representante da Fazenda Pública, no recurso judicial das coimas, as atribuições do Ministério Público no regime geral das contra-ordenações.

O último Título normatiza a execução fiscal, dentro da qual de oportuniza ao contribuinte pagar parceladamente sua dívida tributária ou propor dação em pagamento antes de oferecer oposição à execução, o que enseja celeridade processual; outro preceito importante é o de alargar a possibilidade das matérias e argumentos cabíveis na oposição à execução, de modo a abranger a legalidade da dívida exequenda onde a lei não reconheça ao executado meio judicial de recorrer ou impugnar; e a inserção de disposições que garantam maior eficácia à venda dos bens.

Percebe-se, portanto, que o Código de Processo Tributário guarda normas similares com o tema abordado na presente pesquisa, em especial aquelas apostas no Título II. Assim, é nesta parte que estão compreendidos os procedimentos dirigidos à declaração dos direitos tributários, designadamente as ações de informação e fiscalização, o processo de liquidação, a revisão da matéria tributável, os recursos hierárquicos, a revisão oficiosa dos atos tributários, a reclamação graciosa e a cobrança dos impostos e demais prestações tributárias.

Finalmente, no despedir de 1998, foi publicada a Lei Geral Tributária, a ser lembrada muitas vezes no presente trabalho, a pretexto de unificar num só diploma as regras fundamentais do sistema fiscal, mas que, infelizmente, cumpriu o seu mister de modo incompleto, por não ser nem lei geral nem lei tributária, por envolver apenas os impostos, deixando à margem outros tributos.

Quanto a este último diploma, destaque-se como inovação o alargamento dos deveres de colaboração do fisco para com o contribuinte, a implantação da audiência prévia no procedimento tributário e a preocupação em delinear exhaustivamente as hipóteses em que se pode recorrer à avaliação indireta. Este último tema, aliás, dada a inovação legislativa, o interesse que desperta e a maior preocupação emprestada aos princípios jurídicos frente a este regime extraordinário, será objeto de abordagem em capítulo específico.

Logo em seguida editou-se em outubro de 1999 o Código de Procedimento e de Processo Tributários, a ser também lembrado muitas vezes nesta pesquisa, nitidamente dividido em duas grandes partes, uma abarcando o procedimento administrativo cujos princípios aplicáveis à discussão da liquidação em sentido amplo serão aqui estudados, outra envolvendo o processo judicial, inclusive a execução fiscal.

Aliás, muito se questiona se este Código não passa de uma alteração do seu antecessor, pois a autorização legislativa concedida foi apenas no sentido de modificar o Código de Processo Tributário e não criar uma nova codificação. Mesmo assim, há que se enfatizar neste novo diploma a priorização da celeridade e simplicidade das atuações administrativas e jurisdicionais, a implantação no procedimento tributário do princípio do duplo grau de decisão e a desburocratização do procedimento de reclamação graciosa, além de atrair para seu interior normas que constavam de diplomas avulsos, designadamente aquelas relacionadas aos benefícios fiscais.

Antes dele, entretanto, precisamente em 31 de dezembro de 1998, entrou em vigor o Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária. Por ser um procedimento que poderá culminar em exigência de tributo, optou-se da mesma forma em se fazer uma análise em capítulo específico, até porque muitos dos princípios aqui examinados encontrarão espaço neste tipo de procedimento.

2.2. No Brasil.

Exatamente pelo fato de este país organizar-se na forma estatal federativa, não constitui exagero afirmar que o processo administrativo tributário evoluiu de forma diferente por entre as entidades tributantes. Não é raro encontrar até hoje Municípios menores que ainda não possuem as suas leis de sistematização do debate administrativo do lançamento, mesmo porque sequer conseguem cobrar convenientemente os tributos de sua competência.

Portanto, a União, o Distrito Federal, cada Estado-membro e cada Município tem a competência firmada no CTN (art.151, III) para regular a forma pela qual o tributo exigido será discutido nos seus domínios administrativos. Consigne-se que, diferentemente em Portugal quanto aos impostos, inexiste no Brasil uma lei uniforme que fixe pelo menos regras gerais acerca desta disciplina, desenhando um cenário que dificulta uma incursão histórica em cada um dos entes federativos.

De todo o modo e como não poderia deixar de ser, a União foi quem primeiro procurou se organizar neste sentido. Ainda sob a égide da Emenda Constitucional nº 01/1969, tida por muitos como uma verdadeira Constituição, tamanha a modificação que efetuou na CFB/1967, foi publicado o Decreto Federal 70.235/1972, recentemente alterado pelo Decreto Federal 7.574/2011, que regulamentava o processo de discussão do lançamento no âmbito interno. Esta é uma das primeiras manifestações legislativas no intuito de sistematizar em processo administrativo específico a trajetória de discussão da pertinência ou impertinência das exigências tributárias.

Aliás, entre o período de 1967 e 1969, em plena ditadura militar, o debate em torno do tributo sofreu consideráveis alterações.

Sob a regência da Constituição de 1967, prevalecia o sistema de jurisdição una, no qual a Administração Pública examinava o acerto do lançamento e se o contribuinte não aceitasse o

resultado podia renovar o pleito ou deixar que lhe viesse a cobrança no Judiciário desde a primeira instância.

Sob a regência da Emenda Constitucional nº 01/1969 (verdadeira Constituição, para alguns), a partir de 1977 a primeira instância judicial passou a ser substituída pela instância administrativa, sistema que só passaria efetivamente a funcionar com o implemento de legislação complementar. Assim, da decisão definitiva proferida na esfera administrativa, cabia recurso para órgão do Judiciário, o Tribunal Federal de Recurso – TFR, momento em que não mais se poderia reexaminar matéria fática dependente de provas. Transformou-se o então sistema de jurisdição una para a dualidade de jurisdição, sistema inspirado no modelo francês, dentro do qual a órbita administrativa seria necessariamente provocada antes do Judiciário ser chamado.

Por ser um esquema constitucional dependente de lei para produzir efeitos jurídicos, na prática, entretanto, a dualidade de jurisdição citada não funcionou no país, pois a lei reguladora jamais foi publicada, apesar da previsão vigorar até a proclamação da CFB/1988.

Por outro lado, outra disposição do CTN que toca de perto o processo administrativo tributário é aquela contida no art. 156, IX, no qual se elenca como uma das causas extintivas do crédito tributário a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória.

Logo, se o contribuinte saísse vencedor do debate administrativo, o crédito lançado estaria extinto, desde que não fosse mais possível ao fisco intentar no Judiciário a ação anulatória daquela decisão administrativa²².

²² Aliás, tema que retornou com muita força na doutrina brasileira foi a possibilidade do fisco questionar novamente uma decisão que lhe seja contrária, mesmo proferida por julgadores administrativos integrantes dos seus próprios quadros, ao que o dispositivo referido faz acirrar os debates, conforme estudado mais adiante.

Apesar de no Brasil existir uma codificação de normas gerais sobre o direito substantivo tributário – o CTN antes citado, o legislador ainda não aproveitou a oportunidade de fazer o mesmo com a parte adjetiva aplicável dentro do Poder Executivo, seja para procedimentos efetivados antes da cobrança do tributo, seja para depois deste momento, seja no que alude a assuntos correlatos como restituição, consulta e reconhecimento de benefícios fiscais. Esta tríade de temas poderia muito bem comportar uma normatização única e nacional apontando normas gerais e princípios a ela inerentes.

A estratégia poderia ir muito mais avante, porquanto não seria exagero pensar-se numa codificação total de normas aplicáveis ao processo judicial em que entre em jogo a relação jurídico-tributária. Em síntese: há espaço e aceitação para serem implementados no Brasil um Código de Processo Administrativo Tributário (este, pelo menos, contemplando regras gerais e principiológicas) e um Código de Processo Judicial Tributário (regulando por inteiro a disputa judicial de relações jurídico-tributárias).

Apesar de existir esta lacuna, atualmente o CTN quase nada aventa a respeito do procedimento administrativo tributário, preferindo-se priorizar as normas gerais de direito substantivo tributário. De todo o modo, além dos dispositivos atrás referidos, outros poucos são correlacionados à temática.

Com efeito, ali são apresentadas algumas prerrogativas concedidas à autoridade fazendária (art. 116, parágrafo único), a definição de lançamento (art. 142), o modo de converter o valor lançado em moeda nacional, quando a base de incidência estiver em moeda estrangeira (art. 143), a legislação a ser aplicada quando da efetivação do lançamento (art. 144), as hipóteses em que este poderá ser modificado (art. 145 c/c art. 149), suas modalidades e implicações (art. 147, c/c art. 150), o lançamento feito com base no arbitramento da base de cálculo (art. 148), sem falar naquelas disposições referentes à fiscalização tributária (art. 194 a 200).

Destas chama atenção para a pesquisa em foco aquela que prevê a possibilidade do lançamento só poder ser alterado após notificado o sujeito passivo quando ele próprio

impugná-lo, houver recurso de ofício (de iniciativa do próprio julgador administrativo) ou iniciativa de ofício (da própria autoridade administrativa em sentido amplo).

Note-se que mesmo timidamente o legislador do CTN previu a possibilidade dos entes federativos criarem suas próprias leis de discussão administrativa das exigências tributárias (art. 151, III, visto antes), dentro das quais se estatui a possibilidade de recurso, ou seja, de rediscussão do lançamento pelo menos em duas instâncias administrativas.

Com a força de lei complementar que tem, o CTN vinculou os entes tributantes a implantarem nas suas leis respectivas de debate administrativo do lançamento a possibilidade de haver recurso para outra esfera de julgamento (ainda dentro do Poder Executivo), numa clara afirmação do princípio do duplo grau de cognição e de total exercício do direito a ampla defesa.

Capítulo 3.

3. Os princípios jurídicos focados no procedimento tributário e a legislação principal portuguesa e brasileira

A ideia traçada neste capítulo é contextualizar o tema dentro do direito objetivo português e brasileiro, exatamente para se compreender quão importante são os princípios jurídicos aplicáveis ao procedimento tributário, por viabilizarem o exercício da cidadania e a afirmação plena da cidadania nos dois países.

E não há exagero algum nesta afirmação. É no procedimento de debate administrativo da liquidação em sentido amplo que o contribuinte encontra espaço para questionar a validade da cobrança do tributo, uma primeira trincheira, por assim dizer, cenário onde pode se demonstrar não ter a exigência perspectivas de seguir adiante. E esta oportunidade em última análise constitui uma das maneiras de se exercitar a cidadania, de fazer valer os direitos de pagar o tributo na conformidade da lei. Nem mais, nem menos.

Claro que antes deste debate propriamente dito tem o contribuinte direito à audiência prévia quanto aos resultados tirados pelo fisco por ocasião do encerramento da sua atividade investigativa, no sentido de saber se aquele adimpliu as obrigações tributárias corretamente.

Um procedimento que permita espaço para o exercício da cidadania deve estar pautado em princípios jurídicos consistentes, adequados e receptivos. Logo, é chegado o momento de apontar a forma através da qual os princípios aplicáveis ao procedimento administrativo tributário se exibem no ordenamento jurídico português e brasileiro.

No sistema lusitano, a investigação se iniciará a partir da Constituição da República, no sentido de saber se houve preocupação naquele diploma em realçar princípios e regras

jurídicas ligadas ao procedimento administrativo tributário como veículo para tutela de direitos e garantias fundamentais.

E, momento seguinte, serão examinados os princípios tocados pelo legislador do Código de Procedimento Administrativo, diploma-base regrador do procedimento administrativo em geral, do qual o tributário faz parte, embora este último seja tratado em codificação apartada.

Ainda será feita a anamnese tendo em conta a Lei Geral Tributária, de inspiração substantiva e procedimental, na qual aparecem muitos dos princípios voltados para a discussão administrativa da exigência tributária.

E, finalmente, mas não por isso menos primordial, agora já no terreno do direito adjetivo, a matéria será abarcada sob o ângulo do Código de Procedimento e Processo Tributários, área normativa em que muitas questões serão levantadas.

Este esforço tem o objetivo maior de levar o aprofundamento dos princípios vinculados ao procedimento administrativo tributário de debate da liquidação em sentido amplo. A partir deste capítulo, poder-se-á categorizá-los de acordo com o seu grau de importância conferido no sistema jurídico português, ora alçados ao nível constitucional, ora alçados ao nível infraconstitucional.

Já do lado brasileiro a questão se torna mais complexa porque se adota a forma de estado federativa e evidentemente isto influencia o escopo normativo que disciplina o processo administrativo tributário de discussão do lançamento.

Explicando melhor: como se viu, as entidades federativas receberam competências para legislar, instituir e cobrar tributos previamente dispostos pelo constituinte e cada uma delas tem a prerrogativa de criar as suas normas administrativas para discussão do lançamento.

Isto resulta numa profusão de leis e outros tipos normativos, implantados pelos entes tributantes, muitas das vezes contemplando regras que não se coadunam com os princípios jurídicos aplicáveis ao rito.

Tais dificuldades, aliás, serão esmiuçadas adiante.

Mesmo assim, há de se registrar certa preocupação da parte do legislador constitucional que, em algumas passagens, acabou fincando alguns alicerces importantes, conquanto insuficientes para darem harmonia ao processo de discussão instalado nas unidades federativas.

De outra sorte, o Código Tributário Nacional, ao assumir o papel de lei complementar de normas gerais de direito tributário, quase nada esboçou a respeito do processo administrativo tributário, conforme antes tocado e cujos detalhamentos serão empreendidos ao longo deste capítulo.

É o que se passa a expor.

3.1. Em Portugal

3.1.1. Sede constitucional.

Não há dúvidas de que os princípios aplicáveis ao procedimento administrativo tributário para discussão do lançamento estejam entalhados na Constituição Republicana em vigor. A começar porque tal espécie procedimental constitui um meio através do qual o cidadão pode buscar a proteção do seu direito de se opor à Administração Pública toda vez que esta lhe fizer

uma exigência descabida de pagamento de tributo. Mas não – e ainda – batendo às portas do Judiciário e sim pedindo a ela mesma que reconsidere sua posição.

Ao longo do texto constitucional se vê abordagens alusivas a princípios jurídicos que têm aplicabilidade direta no procedimento administrativo tributário, alguns de cunho geral, outros de cunho específico.

Como se viu em capítulo anterior, todos os princípios se relacionam entre si, em maior ou menor grau de interação, um servindo de apoio para o outro, um prestigiando mais um setor da vida do que outro. Embora pareça distante, seria razoável admitir-se influência do princípio da dignidade da pessoa humana no procedimento administrativo tributário? Claro que sim, se imaginarmos que uma discussão administrativa do tributo deve se pautar em bases respeitadas, local propício para os direitos do contribuinte serem reverenciados, em atenção a sua capacidade contributiva e abrindo espaço para o exercício do contraditório e da ampla defesa. Atender tais prerrogativas significa prestigiar a dignidade da pessoa humana, na medida em que seus direitos tributários não serão violados se forem debatidos num ambiente onde haja cerimônia aos princípios jurídicos específicos. Ademais, a dignidade da pessoa humana, de tão importante que é, acaba por ser tratada como fundamento constitucional dos dois sistemas sob análise, o brasileiro e o português.

Além da dignidade da pessoa humana, há que se falar também na solidariedade social (CRP, art. 1º, c/c art. 26-2 e 63), com interessantes ramificações e contrapontos vistos adiante, no estado de direito democrático (art. 2º), na legalidade (art. 3º, c/c art. 103-2 e 3, 164 e 165), na isonomia (art. 13), no direito de informação (art. 20, c/c art. 35, 37 e 52), este ora tratado como direito, ora como princípio, na celeridade (art. 20), na confidencialidade (art. 26-1 e 2), no direito de petição (art. 52-1), aqui prestigiado tanto fora como dentro do procedimento, na repartição justa da riqueza e dos rendimentos (art. 103) e na publicidade (art. 119), sem prejuízo de outros explícitos ou subentendidos. Todos estes, de uma forma ou de outra, serão comentados amiúde mais a frente, com seus respectivos desdobramentos.

Tais princípios ecoam no direito tributário adjetivo, assim considerado como um conjunto de regras jurídicas apontadas para executar as normas tributárias substantivas e garantir a tutela dos valores e das pretensões jurídicas delas imanes, para aproveitar a conceituação utilizada por Joaquim Freitas da Rocha.²³

Afirma o referido jurista ser o Direito Tributário adjetivo um conjunto de normas jurídicas, o que significa que tanto fazem parte dele os princípios como as regras jurídicas, ambos podendo ser escritos ou não escritos, apesar da predominância das normas escritas. Esta última circunstância, aliás, leva a conclusão do Direito Tributário adjetivo ser um Direito eminentemente legal, no sentido em que a grande parte das suas normas estão consagradas em diplomas desta natureza.

Ademais, dito ramo é de índole instrumental ou acessória. Essa instrumentalidade capta-se de uma forma correta se estiverem presentes as suas reais funções, uma de natureza executiva, outra de natureza garantística.

Prossegue o autor:²⁴

Por um lado, as normas de Direito Tributário adjetivo têm por função estar ao serviço das normas substantivas, de modo a assegurar a sua execução. Estas últimas, na maior parte dos casos, não são normas auto-exequíveis, no sentido de independerem de outras para a produção dos seus efeitos. Pelo contrário, uma das suas características mais marcantes reside exactamente na hetero-exequibilidade, pois a completa e correcta produção dos seus efeitos jurídicos depende da existência de outras normas que as tornem operativas e aptas a desencadear as potencialidades que o mundo do Direito lhes reserva. Tais normas são precisamente as normas de Direito adjetivo que, por isso, assumem um papel marcadamente secundário ou instrumental, ao serviço das primeiras”.

Indirectamente o procedimento tributário para discutir a liquidação em sentido amplo possibilita a todos os cidadãos gozarem dos seus direitos consignados na CRP, conforme sagra o princípio da universalidade (art. 12-1), porquanto têm eles a chance de questionarem

²³ *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, p. 92 e segs.

²⁴ *Ob. cit.*, pp. 48/49.

se o tributo cobrado está a arranhar o seu direito de ser submetido a uma tributação justa e equânime, uma das manifestações do direito de resistência.

Portanto, desde a seção constitucional dedicada aos direitos e deveres fundamentais, nomeadamente na apresentação dos seus princípios gerais, que o procedimento administrativo tributário encontra reverberação.

Se, no entender da Administração Pública, deve o contribuinte tributo, claro fica que o procedimento administrativo tributário é o ambiente criado dentro dela mesma com o fito de ser exercitado o direito de resistência previsto na CRP (art. 21), porquanto a ordem lançada – pague-se tributo – pode ser tensionada se ofender direito, liberdade ou garantia. Óbvio que o direito de resistir se relaciona como *ultima ratio*, como bastião derradeiro para perseverar contra ato de poder público ou privado que violente direito; mas o procedimento administrativo tributário pode ser entendido como *ultima ratio* no sentido de ser este o estágio final de discussão da validade da exigência antes dela ser exigida judicialmente.

Dentro do procedimento administrativo tributário também há espaço para a ocorrência do direito de petição, não esquecido no texto constitucional (art. 52-1), visto que após a oficialização da exigência do tributo pode o contribuinte atravessar pedido à autoridade competente do tipo reclamação ou recurso fundamentando a defesa do seu direito, ao tempo em que lhe é igualmente assegurado a faculdade de ser informado em prazo razoável acerca do resultado da respectiva apreciação. Indiscutivelmente estas são situações verificadas no transcorrer do procedimento administrativo tributário.

Cumprе salientar que os órgãos e agentes constitucionais, para converterem as suas competências em atos, devem obedecer a um *iter* procedimental juridicamente regulado. Não escapa à regra o procedimento administrativo tributário, vez que, através dele, a competência impositiva tributária é disparada em concreto e, em seu seio, tem o contribuinte a oportunidade de contrastar os seus direitos.

Logo, todo procedimento administrativo para discutir a liquidação em sentido amplo constitui uma garantia franqueada ao cidadão para que ele nesta instância possa fazer valer um direito que julga vilipendiado. Elevado ao qualificativo de garantia, soa inquestionável que o procedimental tributário deva exprimir justiça, a todo instante permitindo o contraditório e a ampla defesa, a colocar em constante prova o direito de lançar o tributo *versus* o direito de resistir à sua cobrança, até a sua ratificação ou reforma definitiva.²⁵

Dá se imaginar as garantias impugnatórias no procedimento administrativo, designadamente as reclamações e recursos administrativos, encetados perante qualquer autoridade pública, inclusive aquelas denominadas de autoridades administrativas independentes, a exemplo das organizações não governamentais e agências não dependentes.

O constituinte lusitano dedicou um capítulo especial para tratar da Administração Pública, por ser esta atividade de grande relevo para a sociedade portuguesa. Assim é que no Título IX surgem dispositivos voltados para os princípios fundamentais deste setor, sua estrutura, direitos e garantias dos administrados, regime da função pública, restrições ao exercício de direitos, responsabilidade dos agentes e funcionários, além da polícia.

Assim, é neste Título (art. 266 e ss.) onde mais o procedimento administrativo ganha realce, pois é ali que a Administração Pública encontra disciplina e o respectivo procedimento constitui um veículo de discussão entre a pretensão estatal e a oposição do administrado.

J. J. Gomes Canotilho,²⁶ após reconhecer a dificuldade em se encontrar uma definição satisfatória de Administração Pública, define-a como sendo aquela que persegue de modo permanente e autónomo as tarefas da comunidade, efetuada por órgãos estatais, das regiões autónomas, do poder local e das demais formas de administração indireta do Estado e da

²⁵ Recorde-se a ideia de inexistir verdadeira lide no debate do tributo no seio da Administração Pública, apesar de se perceber nitidamente uma oposição de interesses.

²⁶ *Ob cit*, p. 650.

administração autônoma de caráter associativo ou institucional, por intermédio de medidas concretas e juridicamente vinculadas a fins de interesse público constitucional e/ou legalmente pré-determinados.

No que toca mais de perto a presente pesquisa, merecem uma referência inicial os princípios fundamentais da prossecução do interesse público, do respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos (e em especial dos contribuintes), a subordinação dos seus agentes e órgãos à lei e aos princípios da igualdade, proporcionalidade, justiça, imparcialidade e boa-fé, todos promovidos a princípios fundamentais (art. 266-1 e 2), todos norteadores da Administração Pública direta e também de outros segmentos da República Portuguesa.

Dentro das normas que ditam a estrutura da administração (art. 267-1), registre-se a que preconiza a desburocratização, o oferecimento de serviços junto a sociedade e a participação dos interessados na gestão pública, as três com nítido reflexo no procedimento administrativo tributário. Além destas, agora com referência explícita à atividade administrativa, ressaem as regras que ordenam sua disciplina através de lei especial, a qual visará a racionalização dos meios a utilizar pelos serviços públicos e a participação dos interessados na formação das decisões e deliberações (art. 267-5).

Sob a epígrafe de direitos e garantias dos administrados, o legislador constitucional traz a dicção de que os cidadãos têm o direito de serem informados sobre o andamento dos processos em que figurem como interessados, sempre que o requeiram, com prazo máximo definido em lei, assim como o de tomarem ciência das resoluções que lhes disserem respeito (art. 268-1 e 6). Naturalmente, o procedimento administrativo tributário deve acompanhar a mesma linha.

Passa o procedimento tributário para discutir a liquidação em sentido amplo pela preservação do direito ao arquivo aberto, insculpido na CRP (art. 268-2), vez que o contribuinte atacado pela cobrança do tributo terá livre acesso aos arquivos (informatizados ou não) e registros

administrativos produzidos dentro e fora do procedimento administrativo tributário para exercício adequado da ampla defesa; a depender da situação e com as devidas cautelas, nada obsta que o contribuinte possa acessar sistemas informatizados internos do órgão público tributante em busca de subsídios e informações que enrijeçam a sua tese de defesa. Até mesmo terceira pessoa não participante de procedimento administrativo tributário específico poderá conhecer o seu teor, exceto em situações que comprometam a justiça ou segurança ou em caso de documentos nominativos. No ver de Canotilho,²⁷ a Constituição não faz depender a liberdade de acesso à existência de um interesse pessoal, pois o que se persegue é um direito de saber. Note-se que especificamente à presente pesquisa, o direito à informação – como corolário do arquivo aberto – será explorado com mais vagar.

Em continuação, o texto constitucional adverte que os atos administrativos (e muitos são praticados na medida em que o procedimento administrativo tributário avança) estão sujeitos a notificação aos interessados e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afetem direitos ou interesses legalmente protegidos (art. 268-3).

Outra questão a destacar é a que confere aos cidadãos o direito de impugnar também pela via procedimental - mas não só exclusivamente por ela – as normas administrativas com eficácia externa lesivas dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos (art. 268-5).

Ainda relacionados com o procedimento administrativo tributário estão os dispositivos que determinam estarem os agentes públicos somente a serviço do interesse público (art. 269-1) e a imputação a estes de responsabilidade civil, penal e disciplinar quando no exercício de suas funções ofenderem direitos ou interesses legalmente protegidos dos cidadãos, independente de autorização hierárquica (art. 271-1).

Isto porque os funcionários públicos que atuarem na discussão da validade do tributo devem atentar para o interesse coletivo, e isto envolve sua cobrança justa, a favor ou contra a entidade tributante, pois interessa à sociedade o fato do tributo ser exigido *na exata medida da*

²⁷ *Ob. cit.*, p. 515.

lei; ao lado disto, a atuação dos agentes e funcionários públicos condutores do procedimento administrativo tributário não devem traduzir abuso de poder, a mitigar o exercício pleno da ampla defesa e o desenrolar livre do contraditório, sob pena de responderem pelo excesso.

Todas estas manifestações - direito de resistência, direito de petição, direito a um procedimento justo, direito à informação e garantias impugnatórias no procedimento administrativo - traduzem meios de defesa extra Judiciário, sem prejuízo daqueles invocáveis perante as autoridades jurisdicionais.

Se ligações mais remotas entre o procedimento administrativo tributário e disposições constitucionais fossem concatenadas, muitas outras ilações poderiam ser feitas nesta direção, embora se julgue sejam estas a que mais toquem de perto a temática da pesquisa e a inteligência do legislador constitucional português.

3.1.2. Lei Geral Tributária.

Diploma que tem estreita ligação com a temática explorada é a Lei Geral Tributária. Como a própria denominação sugere, trata-se do conjunto normativo que aponta as regras gerais voltadas para o fenómeno do tributo, de cunho substantivo e adjetivo²⁸.

Um dos exortadores da LGT é o jurista José Casalta Nabais²⁹ que em elucidativa nota de rodapé assim se manifestou:

“... A respeito da aprovação da LGT não resistimos a fazer aqui uma observação. É que estamos face a uma ‘codificação’ que, em rigor e não obstante o nome que ostenta, não configura nem uma lei *geral* nem uma lei *tributária*. Pois se, à primeira vista, parece ter

²⁸ Há muito se luta no Brasil pelo disciplinamento geral de normas alusivas ao procedimento administrativo tributário, pelo menos no estágio em que se discute o lançamento, cruzada que encontra fortes óbices em virtude da forma federativa de Estado ali reinante. Aliás, isto já foi e será continuamente focado no presente trabalho.

²⁹ *Estudos de Direito Fiscal*, pp. 498/499.

pretendido conter a disciplina *geral* do conjunto dos *tributos*, o certo é que ela integra apenas uma parte da disciplina geral e mesmo esta diz respeito apenas aos impostos. Assim e de um lado, atento o seu conteúdo, a LGT integra apenas: (...) alguns aspectos gerais do direito procedimental tributário (...) Ficou portanto de fora o grosso do direito procedimental tributário, seja em sede da disciplina geral do procedimento tributário, que consta do CPPT, seja em sede da disciplina específica de cada um dos procedimentos tributários...” (aspas e destaques originais).

Sem embargo dos tons críticos assinalados pela doutrina, assim se posicionou o legislador na Exposição de Motivos do referido Diploma: “A concentração, clarificação e síntese em único diploma das regras fundamentais do sistema fiscal que só uma lei geral tributária é susceptível de empreender poderão, na verdade, contribuir poderosamente para uma maior segurança das relações entre a administração tributária e os contribuintes, a uniformização dos critérios de aplicação do direito tributário, de que depende a aplicação efectiva do princípio da igualdade, e a estabilidade e coerência do sistema tributário. A imagem de um sistema tributário disperso e contraditório prejudica fortemente a aceitação social das suas normas e, consequentemente, a eficácia do combate à fraude e evasão fiscal (...) É tempo de suprir essa lacuna e dotar o sistema tributário português de um meio que o fará aproximar decididamente do sistema tributário das sociedades democráticas mais avançadas...”

Pelo seu tom ponderador, válida a transcrição do pensamento de Serena Cabrita Neto³⁰:

“Mas independentemente das questões de sistematização das matérias e mesmo da forma pouco criteriosa na utilização de conceitos e critérios jurídicos, o que importa frisar é que a LGT aglutina um conjunto de regras que se aplicam genericamente a toda a conduta da Administração, no seio da relação jurídica tributária encetada com os contribuintes. Em suma, as regras contidas na LGT destinam-se a regular todo o desenrolar da relação do fisco com o contribuinte, desde a fase declarativa à fase contenciosa. Por essas razões, a LGT assume, no actual panorama legislativo tributário, o papel de ‘código de conduta’ aplicável a toda a relação jurídica tributária, independentemente da existência de conflitos. Pelas razões expostas e apesar das suas eventuais imperfeições, esta lei assume um papel de extrema relevância no contexto do direito tributário, pelo que o conhecimento das normas nelas contidas são um meio indispensável para o estudo da relação jurídica tributária, mesmo a nível de contencioso” (aspas originais).

Sobre a aplicação da LGT, o magistério de Diogo Leite de Campos e Mônica Horta Neves Leite de Campos³¹:

³⁰ *Introdução ao Processo Tributário*, p. 23.

³¹ *Direito Tributário*, p. 80.

“Contém esta lei as normas estruturantes do Direito fiscal. Normas que não se reduzem, geralmente, a princípios (‘programáticos’) insuceptíveis de aplicação directa, mas que são, na quase totalidade, normas susceptíveis de aplicação imediata e esgotando a relevância jurídica das situações que prevêem. Em termos de não serem necessárias outras normas que completem o seu sentido” (aspas e parêntesis dos autores).

Versa a citada Lei sobre os princípios essenciais à ordem tributária, inclusive tratando sobre a aplicação da norma tributária no tempo e no espaço. Depois normatiza a relação jurídico-tributária, percorrendo todo o fenómeno do tributo desde o seu surgimento até a sua extinção. No Título III, este de vital importância para o presente estudo, encontram-se as diretrizes ligadas ao procedimento tributário, agora mais preocupadas com as garantias dos contribuintes. No capítulo que se segue é apresentada a disciplina relacionada com o processo tributário.

Todavia, por lhe faltar o carácter orgânico-normativo, não há que se falar em superioridade hierárquica deste diploma em relação ao Código de Procedimento e Processo Tributário - CPPT, muito embora haja intenso intercâmbio temático entre eles, pois ambos tratam do mesmo fenómeno tributário. O que se deve ter em mente é que, apesar de inexistir hierarquia formal, primeiro deve ser compulsada a LGT, exatamente por ser geral, para depois serem observados os comandos do CPPT.

Questão associada à afirmativa anterior foi alertada pelos professores António Carlos dos Santos e António Manuel Ferreira Martins:³²

“A fim de poder atingir plenamente os objetivos ligados à sua criação, a LGT deverá assumir *valor reforçado*. Para tal, é necessário que a próxima revisão constitucional contemple, sem margem para dúvidas, esta solução. Só com a atribuição de valor reforçado a LGT estará ao abrigo de sucessivas alterações conjunturais. Podendo constituir um quadro legislativo para a fiscalidade estável e previsível e definir um verdadeiro estatuto do contribuinte, clarificando e circunscrevendo com base nos princípios da proporcionalidade, simplicidade e praticabilidade, entre outros, as prerrogativas da Administração” (itálicos originais).

³² *Ob. cit.*, p. 68.

Por ser um conjunto de disciplina geral, tem grande abrangência em matéria tributária. Daí o legislador esclarecer em seu bojo que a LGT regimenta as relações jurídico-tributárias, assim entendidas as estipuladas entre a administração tributária e as pessoas singulares e coletivas, além das equiparadas, sem prejuízo do disposto no direito comunitário e nas demais normas de direito internacional de alcance no ordenamento lusitano.

E em referência ao procedimento tributário, é tido por ele como a sucessão de atos dirigida à declaração de direitos tributários, nomeadamente as ações preparatórias ou complementares de informação e fiscalização tributária, a liquidação dos tributos quando efetivada pelo fisco, a revisão, oficiosa ou por iniciativa dos interessados, dos atos tributários, o reconhecimento ou revogação dos benefícios fiscais, a emissão ou revogação de outros atos administrativos em matéria tributária, as reclamações e os recursos hierárquicos, a avaliação direta ou indireta dos rendimentos ou valores patrimoniais e a cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tiver natureza judicial.

Extraem-se do texto normativo princípios jurídicos e respectivos direitos que serão desenrolados ao longo do presente estudo, com seus dispositivos correspondentes, em especial o da legalidade, prossecução do interesse público, proporcionalidade, justiça, decisão, imparcialidade, boa-fé, inquisitório, colaboração recíproca, iniciativa, comunicação aos interessados, participação, celeridade, direito à informação, igualdade, proteção dos direitos e interesses do cidadão.

Fora de qualquer dúvida que normas generalizantes derredor do tributo promovem maior segurança na relação jurídica travada entre o ente tributante e o contribuinte, de sorte que a Lei Geral Tributária veio ocupar esta lacuna, ainda que parcialmente. Natural que esta sensação de segurança se robustece à medida em que são disciplinadas também diretrizes a respeito da discussão da exigência do tributo dentro do próprio âmbito interno da Administração Pública, na esteira do procedimento administrativo tributário.

Preocupado com este viés, o legislador da Lei Geral Tributária dedicou o Título III (art. 54 a 94) só para tratar do procedimento administrativo tributário.

E, no seu bojo, por se tratar de norma geral disciplinadora do fenômeno tributário, também foram posicionados princípios mais de perto ligados ao procedimento administrativo no qual se discuta a validade ou invalidade da cobrança do tributo, aos quais merecem agora superficial abordagem, porque depois serão devidamente minudenciados.

Cite-se logo o dispositivo que adverte à administração tributária (art. 55) exercer suas atribuições na prossecução do interesse público de acordo com os princípios da legalidade, igualdade, proporcionalidade, justiça, imparcialidade, celeridade e em respeito pelas garantias dos contribuintes e obrigados tributários.

A partir daí, o legislador passa a discorrer sobre os princípios aplicáveis à discussão administrativa dos tributos cobrados. O da decisão (art. 56) expressa que a administração tributária está obrigada a pronunciar-se sobre todos os assuntos da sua competência que lhes sejam submetidos por intermédio das reclamações, recursos, representações, exposições, queixas ou quaisquer outros meios previstos na lei para os sujeitos passivos ou por quem tenha interesse legítimo para no procedimento funcionar.

Note-se que, tal qual fez o idealizador do Código de Procedimento Administrativo, não há que se falar em dever de decisão se o gestor público já tiver se pronunciado há menos de dois anos sobre pedido do mesmo autor com idênticos objeto e fundamentos ou se tiver sido ultrapassado o prazo de lei de revisão do ato tributário.

Relevante mencionar que consta a advertência do procedimento tributário finalizar em seis meses, disposição que concretiza princípios jurídicos importantes, a exemplo da razoável duração do processo e o da eficiência e desburocratização. Caso neste lapso inexistir pronunciamento do administrador tributário competente, isto faz disparar a presunção legal de

indeferimento do pedido, abrindo alas para que o contribuinte possa agitar recurso hierárquico, recurso contencioso ou impugnação judicial.

Segue-se o princípio do inquisitório, isto é, o de que a administração tributária deve realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não dependendo esta providência de iniciativa do autor do pedido.

Ênfase também se dá ao princípio da colaboração (art. 59), ao se dizer que os órgãos da administração tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproco, sendo que, da parte da autoridade pública, são atos de cooperação (1) a informação pública, regular e sistemática sobre os direitos e obrigações dos contribuintes, inclusive nos casos de obrigações periódicas (2) a publicação semestral das orientações genéricas seguidas sobre a interpretação das normas tributárias, (3) a assistência necessária ao cumprimento dos deveres acessórios, (4) a notificação do sujeito passivo ou demais interessados para esclarecimento das dúvidas sobre as suas declarações ou documentos, (5) a informação vinculativa sobre as situações tributárias ou os pressupostos ainda não concretizados dos benefícios fiscais, (6) o esclarecimento regular e atempado das fundadas dúvidas sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias, (7) o acesso, a título pessoal ou mediante representante, aos seus processos individuais ou, nos termos da lei, àqueles em que tenham interesse direto, pessoal e legítimo, (8) a criação, por lei, em casos justificados, de regimes simplificados de tributação e a limitação das obrigações acessórias às necessárias ao apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos, (9) a publicação, nos termos da lei, dos benefícios ou outras vantagens fiscais, salvo quando a sua concessão não comporte qualquer margem de livre apreciação da administração tributária, (10) o direito ao conhecimento pelos contribuintes da identidade dos funcionários responsáveis pela direção dos procedimentos que lhes respeitem, (11) a comunicação antecipada do início da inspeção da escrita, com a indicação do seu âmbito e extensão e dos direitos e deveres que assistem ao sujeito passivo, (12) a interpelação ao contribuinte para proceder à regularização da situação tributária e ao exercício do direito de redução de coima.

Pelo ângulo do contribuinte, por sua vez, constitui dever seu cumprir as obrigações acessórias previstas na lei e prestar esclarecimentos sobre a sua obrigação tributária e sobre as relações econômicas que mantenham com terceiros. Mas há muitos outros deveres, conforme será notado no decorrer do presente estudo.

Finalmente, a Lei Geral Tributária referencia o princípio da participação (art. 60), calcado na ideia de que o contribuinte deve participar na formação das decisões administrativas que lhes digam respeito, e isto passa pelo seu direito de ser ouvido antes da liquidação (em sentido amplo) do tributo, antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições, antes da revogação de qualquer benefício ou ato administrativo em matéria fiscal, antes da decisão da aplicação dos métodos indiretos, antes da conclusão do relatório da inspeção tributária. Veja-se que o exercício do direito de audição dependerá do envio por parte da autoridade competente do seu projeto de decisão e sua fundamentação, sendo que se elementos novos forem apresentados pelo sujeito passivo estes serão levados em conta quando do proferir da decisão definitiva. Fica dispensada a audição, entretanto, quando a liquidação for efetivada com base em declaração do próprio contribuinte, quando a decisão administrativa lhe for favorável ou no caso da liquidação ser feita oficiosamente, com base em valores objetivos previsto em lei, desde que o contribuinte tenha sido notificado para apresentar a declaração em falta.

Desafio interessante será o de conciliar o direito de participação do contribuinte com o princípio da razoável duração do processo, na medida em que os pedidos administrativos forem se avolumando na Administração Tributária Portuguesa, sobretudo depois que estudos forem feitos com o fito de saber estatisticamente o índice de sucesso obtido pelo contribuinte em reverter um projeto de decisão que lhe seja desfavorável.³³

³³ No Brasil as administrações dos entes federativos andam lotadas de pedidos administrativos questionando a exigência do tributo, de sorte que soaria estéril a obrigação de submeter uma provável decisão ao exame prévio do contribuinte, mesmo depois dele ter usufruído da oportunidade de produzir as provas que lhe fossem úteis, mesmo depois do julgador usar da prerrogativa da verdade material para apurar a veracidade do lançamento, mesmo depois de ter inexistido restrições ao exercício do contraditório e da ampla defesa. Tal expediente, no sistema brasileiro, provavelmente serviria mais como um instrumento protelatório para encerramento da discussão administrativa, de modo que a via recursal seria a mais adequada para reverter julgamentos equivocados proferidos na instância inferior. Mais será dito sobre o tema no curso da presente pesquisa.

Dentro do recente estudo – mencionado na Introdução do presente trabalho - com vistas a buscar uma política fiscal mais competitiva, eficiente e justa, o Subgrupo³⁴ destacado para analisar a LGT chegou a um diagnóstico importante perseguindo o seu aperfeiçoamento, consoante relatado pelos Coordenadores Gerais António Carlos dos Santos e António Manuel Ferreira Martins, a saber: priorização do recurso a meios administrativos ou de conciliação de conflitos de forma a, nos limites da CRP, impedir que os tribunais sejam inundados de questões irrelevantes; agilização dos meios administrativos com o fim de resolver litígios, optando por um único grau ou, alternativamente, reservando o recurso hierárquico apenas para questões de direito; introdução da figura do reenvio prejudicial para o STA em relação a questões de direito novas e complexas; garantia aos contribuintes com o fito de terem conhecimento tempestivo a respeito da localização e do andamento dos seus processos; criação da base jurídica para introduzir-se o conceito de conta corrente na relação entre a Administração fiscal e os contribuintes; esclarecimento quanto a serem devidos juros indenizatórios em caso de inexecução voluntária de decisões administrativas; esclarecimento quanto a suspensão de execução se manter no caso de caducar a garantia feita no procedimento de reclamação, sendo facultativa a sua prestação em processo de recurso hierárquico ou impugnação com o mesmo objeto; esclarecimento de que a reclamação administrativa referida no art. 78-1 da LGT atine somente a reclamação designada por graciosa; redução para dois anos do prazo para pedido de revisão oficiosa, exceto nos casos de duplicação da coleta; reexame do art. 89-A da LGT com o fito de clarificar que o critério de afetação seja cumulado com o critério da demonstração da proveniência, alargando eventualmente o período de tempo da obrigação desta prova, e de incluir, ao lado dos suprimentos e empréstimos, as prestações suplementares de capital; flexibilização em certas circunstâncias dos prazos e condições de pagamento das dívidas tributárias, inclusive prevendo mecanismos especiais de pagamento; reexame dos regimes de prescrição e de caducidade, repondo equilíbrios entre os interesses da boa cobrança e as garantias dos contribuintes; reforço ao direito de audição; melhoria do estatuto do perito independente; aplicabilidade mais equilibrada do mecanismo da reversão e da responsabilidade subsidiária; alargamento da possibilidade do substituto poder reclamar ou impugnar impostos retidos na fonte desde que demonstre ter devolvido previamente ao substituído o imposto indevidamente retido; adoção de indicadores científicos e técnicos em parceria com representantes de setores

³⁴ Composto por Jesuíno Alcântara Martins, António Lima Guerreiro, Catarina Almeida e Sousa, Isabel Marques da Silva e Manuela Roseiro, tendo como Coordenador da equipe Rogério Manuel Fernandes Ferreira.

econômicos, com implantação de projetos-piloto; diminuição das obrigações declarativas do insolvente; aperfeiçoamento do instituto da revisão da matéria coletável; alargamento do regime de compensações, nele inserindo o erro sobre os pressupostos de isenção.

3.1.3. Código de Procedimento Administrativo.

O Estatuto-referência que rege os procedimentos administrativos em geral no direito português chama-se Código de Procedimento Administrativo, aprovado pelo Decreto-Lei 442/91. Daí se admitir a sua aplicação subsidiária a procedimentos especiais, entre eles o tributário, desde que deste exercício não resulte diminuição das garantias dos particulares. Seu objetivo é disciplinar a atuação dos órgãos da Administração Pública quando estes, ao exercerem sua autoridade, se relacionam com os particulares.

Isto não quer dizer que haja relação hierárquica normativa entre o CPA e o Código de Procedimento e Processo Tributários – CPPT, analisado a seguir, o primeiro subordinando sobre o segundo. Na verdade, o CPPT é norma específica e reza a máxima jurídica que o especial prevalece sobre o geral. Assim, só subsidiariamente o CPA ganha aplicação nos procedimentos administrativos de natureza tributária.

Ao focar os órgãos como competentes para exercerem poderes públicos, o CPA cuidou de defini-los como aqueles órgãos do Estado e das Regiões Autônomas que desempenham funções administrativas, os dos Institutos Públicos e Associações Públicas, além dos criados nas Autarquias Locais (regiões administrativas, municípios e freguesias) e suas associações e federações. Quando exercem poderes de autoridade, as entidades concessionárias se submetem à citada codificação.

Por ser uma norma de caráter geral, é natural que o diploma em comento também possa ser aplicado a procedimentos administrativos especiais (art. 2º), tal qual o tributário, contanto que a regulamentação própria destes não disponha de modo diverso e contanto que a aplicação

não provoque redução dos direitos dos particulares. Daí a necessidade de estudá-lo para contextualizá-lo no tema agora explorado.

Interessante registrar que o legislador do CPA define procedimento administrativo como sendo a sucessão ordenada de atos e formalidades tendentes à formação e manifestação da vontade da Administração Pública ou à sua execução, diferenciando-o do processo administrativo, assim entendido como o conjunto de documentos em que se traduzem os atos e formalidades que integram o procedimento administrativo.

Note-se haver aqui o evidente propósito de separar o âmbito de compreensão dos termos procedimento e processo para a atividade puramente exercida pela Administração Pública, eliminando-se as controvérsias científico-doutrinárias acusadas anteriormente.

Divide-se o diploma em quatro grandes trechos, isto é, princípios gerais (1), sujeitos (2), assim considerados os órgãos administrativos e interessados, procedimento propriamente dito (3), aqui envolvendo a ordem sequenciada dos atos, e a atividade administrativa (4), onde merecem destaques os capítulos reservados ao regulamento, ato administrativo, reclamação, recursos administrativos e contrato administrativo.

Detalhando-se um pouco mais, a Parte I, ao abordar os princípios gerais, discorre sobre a legalidade, prossecução do interesse público, proteção dos direitos e interesses dos cidadãos, igualdade, proporcionalidade, justiça, imparcialidade, boa-fé, colaboração da Administração, participação, decisão, desburocratização, eficiência e acesso à justiça, de aplicação ao procedimento administrativo tributário, consoante será detalhado mais a frente.

Cumprindo observar que o acesso à justiça também tem a ver com o procedimento porque adverte ser possível recorrer-se ao Judiciário mesmo sendo utilizada a via procedimental administrativa.

Ainda no que tange à aplicação subsidiária, cabível um outro desdobramento: os princípios gerais da atividade administrativa arrolados no Código sob estudo e as normas que *concretizam* preceitos constitucionais são aplicáveis a qualquer atuação da Administração Pública.

A este particular, o magistério de Jorge Lopes de Sousa:³⁵

“Entre as normas do CPA que serão aplicáveis no procedimento tributário, sobressaem as que concretizam princípios constitucionais e relativas aos princípios gerais da actividade da administração que preferem às normas e as regras de direito substantivo relativas à actividade administrativa que ‘têm validade geral e vocação universal’” (aspas originais).

Por seu turno, assim se posiciona o Expositor de motivos desse diploma: “O incremento constante das tarefas que à Administração Pública portuguesa cabe realizar nos mais diversos sectores da vida colectiva, bem como a necessidade de reforçar a eficiência do seu agir e de garantir a participação dos cidadãos nas decisões que lhes digam respeito, têm vindo a fazer sentir cada vez mais a necessidade de elaboração de uma disciplina geral do procedimento administrativo. (...) Um Código do Procedimento Administrativo visa sempre, fundamentalmente, alcançar cinco objetivos: a) Disciplinar a organização e o funcionamento da Administração Pública, procurando racionalizar a actividade dos serviços; b) Regular a formação da Administração, por forma que sejam tomadas decisões justas, legais, úteis e oportunas; c) Assegurar a informação dos interessados e a sua participação na formação das decisões que lhes digam directamente respeito; d) Salvaguardar em geral a transparência da acção administrativa e o respeito pelos direitos e interesses legítimos dos cidadãos; e) Evitar a burocratização e aproximar os serviços públicos das populações”.

Como se disse, por ser o guia matriz para o administrador público, vários princípios jurídicos são apresentados no CPA com o objetivo não só de conduzi-lo no exercício de sua autoridade da qual se investe, mas também de orientá-lo quando praticam simples atos técnicos ou

³⁵ *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado*, p. 64

materiais ou ainda quando agem como se fossem representantes de uma entidade privada. Aliás, tentativas de harmonização dos diplomas reguladores dos procedimentos administrativos foram tentadas, mas não tiveram prosseguimento.

Sem querer esmiuçar neste capítulo a enunciação destes princípios, válido agora noticiá-los apenas para contextualização.

O primeiro deles é o da legalidade e se exprime no sentido de que a Administração Pública deve obedecer à lei e ao direito, nomeadamente a Constituição, as regras de direito internacional, as regras de direito comunitário, as leis da Assembleia da República, os decretos-leis do Governo, os decretos legislativos regionais, os regulamentos administrativos (estes últimos materializados, por exemplo, nos decretos regulamentares do Governo, nos decretos regulamentares regionais, nas portarias, nos despachos normativos, nos regulamentos dos governos civis ou nas posturas municipais) e os princípios gerais de direito.

A igualdade surge em seguida (art. 5º-1), vez que não pode o administrador público favorecer ou desfavorecer outrem em virtude de sua ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação econômica ou condição social, não se esquecendo que os particulares podem ser tratados desigualmente se se encontrarem em situação desigual.

Outro princípio citado é o da proporcionalidade (art. 5º-2), direcionado para a ideia de que as decisões administrativas referentes a direitos ou interesses legítimos dos particulares devem ser adequadas e proporcionais aos seus objetivos, não produzindo mais prejuízos além daqueles necessários para atingimento destas finalidades e levando em conta um equilíbrio na justa medida entre os meios usados e os fins a alcançar através deles.

Depois são evidenciados os princípios da justiça, imparcialidade e da boa-fé (art. 6º e 6º-A). O primeiro informa que os órgãos públicos devem atuar de forma ajustada à natureza e

circunstâncias de cada caso ou situação; o segundo assegura que ditos órgãos devem ser isentos, não se deixando influenciar por móveis subjetivos ou pessoais para favorecer ou desfavorecer indevidamente os indivíduos; e o terceiro procura preservar a conduta de que administradores e administrados devem se relacionar com boa-fé, respeitando, em especial, a confiança que possa ter sido criada pelas atuações anteriores³⁶.

Postulado importante é o da colaboração da Administração com os particulares (art. 7º), no sentido de que aquela deva cooperar estreitamente com estes, prestando-lhes as informações e esclarecimentos de que necessitem. A propósito disto, o art. 2º do Decreto-Lei 129/91 assevera que nos casos em que seja possível encaixar procedimentos diferentes para conseguir um mesmo resultado, adotar-se-á aquele mais favorável para o administrado, em especial para obtenção de documentos, comunicado de decisões ou transmissão de informações.

Ganha similar relevo o princípio da participação (art. 8º), assim construído para que os particulares e associações representativas possam interagir na preparação das decisões oriundas da Administração Pública, manifestando-se antes delas serem efetivamente proferidas, conforme dispuserem as normas específicas.

Na sequência da codificação se apresenta o princípio da decisão (art. 9º), visto pelo fio de que não é legítimo à autoridade pública silenciar sobre questões a elas submetidas mas, ao revés, lhe é imposto o ônus de decidir sobre quaisquer assuntos, *inclusive os de fundo constitucional*. Este dever só desaparece se a entidade competente já se pronunciou sobre igual pedido há menos de dois anos, apresentado pelo mesmo particular com idênticos fundamentos.

Note-se que teoricamente o cuidado do legislador em evitar a repetição de atos desnecessários em curto espaço de tempo pode ser manipulado, bastando para tanto que a pessoa cujo pedido se viu negado pedir a outra com mesmos interesses que renove o pleito.

³⁶ Importa lembrar que o princípio da boa-fé só foi consagrado explicitamente quase cinco anos após a edição do CPA, através de modificação no seu texto promovida pelo Decreto-Lei 6/96.

Preferiu o legislador trazer juntos os princípios da desburocratização e da eficiência (art. 10º), traduzidos no comportamento de que a Administração Pública deve aproximar os seus serviços da população, agindo de forma desburocratizada, sem exigências e entraves desnecessários, de forma a facilitar a rapidez, economia e eficiência de suas ações. Ainda o art. 3º do Decreto-Lei 129/91 objetiva tais princípios ao determinar que não se pode exigir formulários ou formalidades além daqueles expressamente referidos em lei ou regulamento.

Por último segue-se o princípio da gratuidade, vale dizer, garante ser não oneroso o procedimento administrativo, salvo lei especial em contrário e, mesmo assim, dispensando-se de pagamento de taxa ou despesa aquele administrado que demonstrar falta de meios econômicos para arcá-la, total ou parcialmente.

3.1.4. Código de Procedimento e Processo Tributários.

O principal diploma adjetivo que procura disciplinar as regras atadas à discussão da cobrança do tributo dentro das hostes da Administração Pública é o Código de Procedimento e Processo Tributário - CPPT.

Tal diploma, sem embargo, não se debruça exclusivamente no procedimento administrativo tributário. Além deste, a regulação se estende ao processo judicial tributário, à cobrança coercitiva das dívidas exigíveis em processo de execução fiscal e aos recursos jurisdicionais.

E permite a aplicação subsidiária de outras leis, de acordo com a natureza dos casos omissos, vale dizer, as normas de natureza procedimental ou processual dos códigos e demais leis tributárias, as normas sobre a organização e funcionamento da administração tributária, as normas sobre a organização e processo nos tribunais administrativos e tributários, o Código de Procedimento Administrativo – apresentado linhas atrás – e o Código de Processo Civil.

Esclarece Serena Cabrita Neto que o CPPT vem regular bem distintamente duas fases (ou três, se separada a execução fiscal do processo judicial *stricto sensu*) da relação jurídica tributária. De fato, o CPPT, ao contrário da LGT, vem apenas abordar o lado adjetivo ou tutelar da relação jurídica tributária, deixando os aspectos substantivos para a LGT e para as normas reguladoras de cada imposto.

Prossegue a Autora:³⁷

O CPPT vem, por um lado, regular o modo de agir da Administração Tributária e do contribuinte na fase pré-contenciosa, à semelhança do que faz o CPA e, por outro, o modo de agir dos tribunais na fase judicial ou contenciosa, à semelhança do que fazia o antigo CPT. Uma das grandes novidades do código é mesmo a inclusão de um corpo de normas específicas para o direito tributário, reguladoras do procedimento na fase pré-contenciosa ou administrativa. A inclusão dessas normas no CPPT era absolutamente necessária para completar o sistema processual tributário, visto que a relação jurídica tributária se desenvolve na sua maior parte (e por vezes unicamente) com a Administração e não com os tribunais” (destaques e parêntesis originais).

Destarte, possui o diploma em apreço cinco Títulos. O primeiro reza sobre a personalidade e a capacidade tributárias, prazos, notificações e resolução dos conflitos de competência; o segundo será comentado mais adiante; o terceiro envolve o processo judicial tributário e as normas objetivando simplificá-lo, a regência da impugnação às medidas cautelares adotadas pela administração tributária e a disciplina de reação dos contribuintes contra as condutas omissivas e lesivas do fisco; o quarto regula a execução fiscal e o quinto aborda os recursos jurisdicionais.

Respeitante ao procedimento tributário, a ideia foi a de dar seguimento à disciplina iniciada pela LGT. Deste jeito expôs o legislador: “As modificações agora introduzidas no Código de Processo Tributário (agora definido, de acordo com a nova terminologia da lei geral tributária, como sendo também código de procedimento tributário) visam também objectivos gerais de simplicidade e eficácia (...) Simplicidade e eficácia não são, no entanto, incompatíveis com os direitos e garantias dos contribuintes. Pelo contrário, sem eficácia e simplicidade do procedimento e processo, esses direitos e garantias não passarão de proclamações teóricas, sem conteúdo efectivo. Pretende-se que a regulamentação do procedimento e processo

³⁷ *Ob. cit.*, p. 24.

tributários assegure não só a certeza, como a celeridade na declaração e realização dos direitos tributários, que é condição essencial de uma melhor justiça fiscal” (parêntesis originais).

Ademais, a codificação traz como diretrizes a consagração ao duplo grau de decisão, a possibilidade do erro de forma não prejudicar o exame da controvérsia, o desenvolvimento dos deveres de informação dos contribuintes apontados na lei geral tributária, a regulamentação dos subprocedimentos de declaração do abuso de direito e da elisão de presunções legais, e a simplificação do processo de decisão das reclamações.

Com efeito, o Título II envolve o procedimento tributário que compreende as ações preparatórias ou complementares da liquidação de tributos, inclusive os parafiscais, ou de confirmação dos fatos tributários declarados pelos sujeitos passivos e outros obrigados; a liquidação dos tributos, quando efetivada pelo fisco; a revisão, oficiosa ou por iniciativa dos interessados, dos atos tributários; a emissão, retificação, revogação, ratificação, reforma ou conversão de quaisquer outros atos administrativos em matéria tributária, inclusive benefícios fiscais; as reclamações e os recursos hierárquicos; a avaliação direta ou indireta dos rendimentos ou valores patrimoniais; a cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tiver natureza judicial; a contestação de caráter técnico voltada para a classificação pautal, a origem ou o valor das mercadorias objeto de uma declaração aduaneira, sem prejuízo da legislação especial aplicável; todos os demais atos dirigidos à declaração dos direitos tributários. Faz-se a ressalva de que a observação das realidades tributárias, da verificação do cumprimento das obrigações tributárias e de prevenção das infrações tributárias são disciplinadas pelo Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária - RCPIT.

Respeitante ao campo e forma de atuação do procedimento tributário, note-se que o legislador do CPPT desdobrou um pouco o conteúdo dos dispositivos da LGT, como manda a boa técnica de elaboração legislativa, eis que esta assume cunho genérico e aquele ganha tons mais específicos.

Com efeito, onde a lei geral mencionou que as ações preparatórias ou complementares são de informação e fiscalização tributária, a codificação procedimental detalhou que informação e fiscalização traduzem liquidação de tributos, incluindo os parafiscais, e a confirmação de fatos declarados pelos sujeitos tributários.

Onde o legislador geral fez menção ao reconhecimento ou revogação de benefícios fiscais, além da emissão ou revogação de outros atos administrativos de caráter tributário, o legislador procedimental disse que o tema engloba a emissão, correção, revogação, confirmação, reforma ou mudança de quaisquer outros atos administrativos de natureza tributária, inclusive os benefícios fiscais.

Independente disto, em seu bojo há referências a princípios jurídicos, designadamente o da estabilização de instância (art. 10-5), contraditório (art. 45), participação (art. 45), proporcionalidade (art. 46), eficiência (art. 46), praticabilidade (art. 46), simplicidade (art. 46), duplo grau de decisão (art. 47), cooperação recíproca (art. 48), boa-fé (art. 48), celeridade (art. 52), gratuidade (art. 69, d) e da verdade material (art. 69, e).

Na questão que diz respeito aos princípios jurídicos voltados diretamente para o procedimento, o elaborador do CPPT começa por enunciar o contraditório (art. 45), de sorte que além dele o contribuinte deve participar na formação da decisão (participação), tomando-se o cuidado de alertar que no caso de audiência oral as declarações do contribuinte serão reduzidas a termo. Consoante será explicado adiante, de um só dispositivo extraem-se dois princípios autônomos, embora muito ligados, o do contraditório e o da participação.³⁸

Em seguida e de uma só vez a codificação aponta (art. 46) que os atos a serem adotados no procedimento serão adequados aos objetivos a almejar, em atenção à proporcionalidade, eficiência, praticabilidade e simplicidade³⁹.

³⁸ Esclareça-se logo que, não obstante a expressa previsão do direito português, preferiu-se interpretar o contraditório mais como um direito do que um princípio.

³⁹ Também são muito próximos a praticabilidade e a simplicidade.

Depois vem o realce ao duplo grau de decisão (art. 47), de sorte que a pretensão do contribuinte não pode ser apreciada sucessivamente por mais de dois órgãos integrantes da mesma administração tributária, sendo que se considera mesma pretensão fiscal aquela em que haja identidade de autor e de fundamentos fáticos e jurídicos. Demais, o pedido de reapreciação deve ser encaminhado – salvo lei especial em contrário - ao dirigente máximo do serviço ou quem dele receber tal incumbência.

Enquanto a administração tributária deve esclarecer aos contribuintes e demais obrigados acerca da necessidade de apresentação de declarações, reclamações, petições e a prática dos demais atos essenciais ao exercício dos seus direitos, inclusive a correção de erros ou omissões manifestas, o contribuinte deverá cooperar de boa-fé na instrução do procedimento, clarificando de modo completo e verdadeiro os fatos de que tenha conhecimento e oferecendo os meios de prova a que tenha acesso. Trata-se do princípio recíproco de cooperação entre as partes (art. 48), tão bem festejado na doutrina como sustentáculo para que a discussão da validade do tributo flua em ambiente ético e judicioso.

Tal sentimento de cooperação é estendido adiante (art. 49) a estabelecimentos, organismos do Estado, Regiões Autônomas e autarquias locais, além das associações públicas, empresas públicas ou de capital exclusivamente público, instituições particulares de solidariedade social e as pessoas coletivas de utilidade pública.

Apesar de óbvio mas não irrelevante, o legislador adverte (art. 50) que o órgão instrutor fará uso de todos os meios de prova legalmente previstos para o correto apuramento dos fatos, a exemplo da juntada de atas e documentos, tomada de declarações dos contribuintes ou terceiros ou realização de perícias e inspeções oculares.

3.2. No Brasil.

3.2.1. Problemas do estado federativo.

Foi dito na abertura deste capítulo que o lidar com o tema em estudo no Brasil acarreta sérias dificuldades, porquanto inexistia no ordenamento brasileiro uma regulação geral acerca do processo administrativo tributário, inclusive quanto aos princípios jurídicos a serem observados uniformemente.

Como é da essência da fórmula federativa conferir autonomia legislativa, orçamental e financeira a cada um dos seus entes, o legislador constitucional optou acertadamente em distribuir as competências tributárias, conferindo a cada tipo de entidade federativa poderes para legislar, instituir e cobrar determinadas espécies tributárias, no âmbito dos seus respectivos territórios. Daí haverem os tributos federais (da União), distritais (do Distrito Federal), estaduais (dos Estados-membros) e municipais (dos Municípios).⁴⁰

A União, o Distrito Federal, os vinte e seis Estados-membros e os quase cinco mil Municípios podem, portanto, criar as suas leis institutivas dos tributos de sua competência e, a partir deste ato, efetuar a cobrança deles junto aos sujeitos passivos. Esta disciplina, não obstante, há de obedecer os marcos constitucionais e as diretrizes estipuladas no CTN, o que empresta ao direito substantivo tributário brasileiro contornos estruturantes uniformes.

Significa dizer, por exemplo, que um tributo instituído em qualquer Município haverá de ficar atrelado aos limites constitucionais impostos e haverá de seguir os ditames gerais insertos no CTN, de modo a passar um sentimento de segurança jurídica para o contribuinte, esteja onde ele estiver.

O mesmo não se pode dizer no que tange à regulação do debate administrativo do lançamento. Exceto em raras passagens em nível constitucional e de normas gerais, inexistia um vetor

⁴⁰ A título ilustrativo, consigne-se que o Distrito Federal acumula as competências tributárias estaduais e municipais, por inexistirem no seu espaço territorial Municípios e sim “cidades-satélites” desprovidas da autonomia atribuída aos entes federativos.

legislativo que empreste à disciplina características de harmonia e uniformidade ao sujeito passivo brasileiro.

Enquanto no direito substantivo tributário as normas específicas se subordinam a limitações constitucionais ao poder de tributar – aqui inseridos os princípios de direito material – e a normas gerais estipuladas no CTN, no direito adjetivo administrativo tributário esta vinculação é tênue, quase nula, com uns poucos dispositivos constitucionais centrados na matéria e em escala menor ainda no âmbito da lei de normas gerais – o CTN.

Este último diploma (art. 151, III) a propósito, colabora para a dissintonia legislativa, ao trazer em seu bojo disposição que autoriza os entes tributantes a fazerem as suas próprias leis de discussão administrativa do lançamento, e, ao mesmo tempo, negligencia nesta área ao não coligar normas gerais que contivessem um referencial para que os sujeitos ativos nelas pudessem se basear.

O cenário acaba por criar um ambiente afeito a desigualdades e injustiças fiscais. Imagine-se um contribuinte, sediado num Município, obrigado a enfrentar um processo de discussão administrativa do lançamento fluindo debaixo de regras acientíficas, concebidas pelo legislador local em completa desatenção aos princípios regentes deste rito, posto lado a lado com outro contribuinte concorrente seu, estabelecido em Município vizinho, submetido a idêntica cobrança, mas podendo discuti-la dentro de um sistema normativo local que prime pelos princípios jurídicos processuais administrativos. Claro que aquele ficará em desvantagem em relação a este, embora ambos estejam em situação isonômica.

Felizmente, a balbúrdia ora desenhada encontra fáceis soluções e não demanda grandes esforços do Legislativo brasileiro. Sem alterar uma só vírgula da Constituição Federal, basta ser encaminhado um projeto de lei complementar nacional no qual se contemplem normas gerais reguladoras do processo administrativo tributário, inclusive com previsão dos princípios informadores deste rito, a serem acatadas por todos os entes tributantes quando 84

tiverem de fazer as suas leis adjetivas correspondentes. Basta haver boa-vontade política da parte dos sujeitos ativos interessados.

Isto porque o art. 146 constitucional entende que cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária, entre outros assuntos, *especialmente* sobre obrigação, crédito, prescrição, decadência e lançamento tributários, institutos pelos quais – especialmente este último – são abertas as comportas para haver uma lei nacional de regras genéricas disciplinando o debate administrativo do tributo lançado. Note-se que, não bastasse isso, o vocábulo *especialmente* denota ser o rol exemplificativo, cabendo tantos outros assuntos quantos sejam possíveis enquadrá-los como pertinentes à legislação tributária.

Todavia, independente de tudo isto, por vezes a presente pesquisa fará alusão às leis federais (aplicáveis, portanto, somente à União) relativas à disciplina do processo administrativo em geral e ao processo administrativo tributário em especial, sobretudo quando algumas digressões se fizerem necessárias à compreensão de certos direitos decorrentes dos princípios estudados. Mas esta atividade tem apenas o intuito de dar notícia do que acontece em terras brasileiras, sem com isso se querer dar conformação nacional aos dispositivos examinados.

3.2.2. Sede constitucional.

Em se tratando de processo administrativo tributário, o constituinte pouco se ocupou em gizar bases para o tema ser edificado na esfera de cada entidade tributante.

Reconheça-se, todavia, que o pouco disciplinado tomou grande importância e cercou questões cruciais debatidas por muito tempo na doutrina. Evidentemente, o legislador constitucional, ao se debruçar sobre o assunto, não fez referência ao processo administrativo tributário mas ao processo administrativo em geral, até porque este é gênero do qual o primeiro é espécie, de modo que quase tudo pensado neste será aplicado naquele.

Com efeito, a primeira previsão específica (há outras genéricas subsumíveis ao tema, comentadas adiante) se encontra no art. 5º, XXXIII, no qual se diz que todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja necessário à segurança da sociedade e do Estado. Muito embora o dispositivo ao direito de informação ser visto de maneira geral, sem necessariamente ele ser retirado de um rito de discussão, não há dúvidas de que o contribuinte, ao discordar da exigência do tributo, deseje receber informações detalhadas e conclusivas acerca das razões pelas quais o lançamento foi feito. Ademais, a informação deverá ser efetuada em curto espaço de tempo, na forma da lei, o que se coaduna com a ideia do processo de discussão do lançamento tramitar em razoável duração de tempo.

Logo depois, no inciso seguinte, assegura-se a todos o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder. De novo: sem embargo do direito de peticionar não estar necessariamente atrelado a um cuidadoso processo de discussão, dentro do qual haja um momento reservado à fase instrutória, claro está que neste *forum* também se pede algo, vale dizer, o direito de ser desconstituído o lançamento e de ser reconhecida a sua ilegalidade.

Já no inciso LV do mesmo artigo está preceituado que aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. Reside aqui o mandamento constitucional que toca mais de perto o processo administrativo – e por extensão o subtipo tributário – e os seus princípios e direitos pertinentes. Faz-se clara referência aos direitos ao contraditório e à ampla defesa, tão desprezados no período da ditadura militar pós-1964, e implicitamente se faz menção ao princípio do duplo grau de cognição, pois está garantido no processo administrativo os meios aos *recursos* – assim, no plural – ínsitos à defesa ampla.

Não menos importante é o inciso LXXVIII do multicitado dispositivo, pois nele se prescreve que a todos, na esfera judicial e administrativa, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação. Eis a consagração dos princípios da celeridade ou da razoável duração do processo, tão desejados para o sistema jurídico brasileiro, inclusive o administrativo, que anda abarrotado de demandas e de estratégias para procrastinação do feito. Nunca é demais lembrar que justiça tardia acaba por transmitir injustiça.

Todas estas disposições pertencem ao Título dedicado aos direitos e garantias fundamentais, na parte que trata dos direitos e deveres individuais e coletivos, considerados cláusulas pétreas insuscetíveis de emenda constitucional, particularidade que demonstra bem o patamar alcançado pelo processo administrativo tributário e o cuidado que se deve ter com a sua disciplina.

Há que se fazer também referência ao art. 37 da CFB que, muito embora se volte para a atuação da Administração Pública de modo geral, acaba por tocar intensamente o processo administrativo tributário. Neste sentido naquele dispositivo se consagram os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, todos com ampla aplicabilidade no debate administrativo do tributo.

3.2.3. Código Tributário Nacional.

Afora o dispositivo já comentado, muito raramente o legislador do CTN cuidou de regimentar normas relacionadas com o processo administrativo tributário, designadamente no que respeita ao debate do tributo lançado.

Dentro do Título reservado ao crédito tributário, abriu-se uma seção para regulamentar o lançamento, do art. 142 ao art. 150. Dentro dela merecem destaque o art. 145, ao advertir que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser modificado face

impugnação deste, recurso de ofício e iniciativa tomada pela própria autoridade administrativa, e o art. 149, que trata exatamente dos casos em que se altera o lançamento por iniciativa da autoridade administrativa competente.

Então se vê que as impugnações do sujeito passivo constituem instrumento tipicamente manejável em sede de processo administrativo tributário, da mesma forma que o recurso de ofício⁴¹, estes devolvendo a discussão para uma instância administrativa superior.

Outra preocupação do legislador do CTN só veio ser notada quando da apresentação de uma das hipóteses de extinção do crédito tributário, aquela nomeada no art. 156, IX, vale dizer, a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa que não mais possa ser objeto de ação anulatória. Logo, neste ponto admite-se que do debate administrativo saia vitorioso o contribuinte, por ser desconstituído o lançamento e extinto o crédito tributário. Uma decisão, naturalmente, só deve surgir após instaurado um rito administrativo de discussão, ao qual o sujeito passivo contou com ampla defesa para expor os seus argumentos.

A última referência inequívoca ao processo administrativo tributário feita no CTN está contida no art. 201, ao rezar que constitui dívida ativa tributária o crédito desta natureza inscrito na repartição administrativa competente, seja pelo esgotamento do prazo legal para pagamento do tributo, seja por decisão final proferida em *processo* regular. Óbvio que este processo teve como objeto a procedência ou improcedência da exigência do tributo (ou sanção por descumprimento de obrigação acessória), desenvolvido regularmente, sem vícios insanáveis de forma e fundo.

Indubitavelmente, relegou-se em segundo plano o tema processo administrativo tributário, somente sendo invocado incidentalmente neste diploma, quando outro instituto de direito substantivo esteve sendo tratado. E quanto aos princípios jurídicos objeto da presente

⁴¹ Óbvio que as legislações dos entes federativos costumam admitir também o recurso voluntário, de iniciativa do contribuinte, e, a partir dele, a modificação do lançamento.

pesquisa, somente por muito esforço de interpretação pode-se enxergá-los no seu texto, tal qual ocorre com o duplo grau de cognição e com a ampla defesa, extraídos quando da análise das causas modificativas do lançamento, aqui incluídas a impugnação do sujeito passivo e o recurso de ofício.

Até mesmo em relação à CFB o legislador complementar se mostrou indiferente à regulação do debate administrativo do lançamento, cuidando sequer de promover as modificações necessárias frente a nova realidade constitucional.⁴²

Traçada esta panorâmica do direito objetivo português e brasileiro, há que se migrar para outra etapa do estudo, qual seja, a de minudenciar os princípios inerentes ao procedimento para discutir a liquidação em sentido amplo de acordo com o seu grau de envolvimento e a sua categorização em cada um destes ordenamentos jurídicos.

⁴² Relembre-se que o CTN é de 1966 e foi recepcionado pela ordem constitucional implantada a partir de 1988.

Capítulo 4.

4. Princípios jurídicos gerais aplicáveis ao procedimento administrativo tributário português e ao processo administrativo tributário brasileiro.

Abre-se o estudo dos princípios jurídicos de *per si* com um capítulo dedicado aos que não só têm aplicabilidade ao procedimento tributário como também a todos os institutos e sistemas jurídicos brasileiros e portugueses, dado o seu grau de amplitude.

São os princípios gerais sustentáculos de um Estado soberano e que lhes dá os contornos mais salientes, indicativos para que o observador externo possa tomar conhecimento das suas principais características.

Oportuna a lição de Soares Martinez:⁴³

“Também no plano do Direito Fiscal se poderá entender que a consciência jurídica contemporânea, ao menos em certas zonas geográfico-culturais, reclama a *constitucionalidade* de determinadas regras, tais como a *legalidade* e a *anualidade* do imposto, a *igualdade de tratamento* na repartição dos encargos tributários e a *capacidade contributiva* como base da incidência fiscal. De tal modo que, mesmo na hipótese de a *Constituição formal* não conter tais princípios, eles se imporiam ao legislador ordinário, por inseridos na *Constituição material*” (destaques originais).

Destarte, dentro do postulado do Estado de direito democrático, aqui se fará a devida abordagem ao redor dos princípios que dele derivam e mais se aproximam do funcionamento do procedimento administrativo tributário após a liquidação em sentido amplo, quais sejam, a legalidade, justiça, solidariedade social, segurança jurídica, isonomia e proteção dos direitos e interesses do cidadão.

⁴³ *Direito Fiscal*, p 103.

O sistema jurídico brasileiro segue o mesmo traçado: estes princípios gerais encontram abrigo na Constituição Federal, embora alguns deles não fiquem bem claros quando se faz uma leitura rasa do seu texto. O fato é que, por serem guias genéricos, se irradiam por diversas áreas do direito, inclusive no que tange ao disciplinamento do processo administrativo tributário.

4.1. Estado de direito democrático.

Originariamente, o Estado de Direito tinha como características a sua subordinação ao império da lei, poderes divididos entre órgãos, de modo a dar-lhes harmonia e independência entre eles, e garantia dos direitos individuais, alicerces erigidos até hoje entre muitas civilizações modernas. Já a democracia é tomada em sentido amplo como a realização de valores supremos da pessoa, entre eles a igualdade, a liberdade e a dignidade. Assim, o estado de direito democrático reagiu ao liberalismo clássico, que deu margem à construção do estado social de direito, nem sempre acompanhado da democracia.

Nesta linha, o Estado de Direito veio em socorro ao pensamento de que o estado não imobiliza os indivíduos, mas, ao contrário, os protege contra seus próprios desmandos. Estado e indivíduo residem no mesmo plano de igualdade, ambos submetidos à vontade da lei, a ser garantida e respeitada por todos.

Interessante notar a dicção da Constituição da República Portuguesa (CRP), designadamente no art. 2º, em que o constituinte lusitano preferiu empregar a expressão “estado de direito democrático” em vez de “estado democrático de direito”.⁴⁴

A este respeito, o magistério de J. J. Gomes Canotilho⁴⁵:

⁴⁴ Eis a redação do dispositivo: “A República Portuguesa é um Estado de direito democrático, baseado na soberania popular, no pluralismo de expressão e organização política democráticas, no respeito e na garantia de efectivação dos direitos e liberdades fundamentais e na separação e interdependência de poderes, visando a realização da democracia económica, social e cultural e o aprofundamento da democracia participativa”.

“... O princípio democrático, constitucionalmente consagrado, é mais do que um *método* ou *técnica* de os governados escolherem os governantes, pois como **princípio normativo**, considerado nos seus vários aspectos políticos, econômicos, sociais e culturais, ele aspira a tornar-se impulso dirigente de uma sociedade. O art. 2º, conjugado com outros artigos (cfr., por ex., arts. 9º e 81º), sugere a existência de um objectivo a realizar através da democracia” (parêntesis e itálicos do autor; negritos da transcrição).

É da própria essência do Estado de Direito que esteja assentado na legalidade, não sob um prisma reducionista, de ser a lei a única alternativa para escrever o direito, o qual lança mão de muitas outras fontes, mas dentro da ideia de ser o ato legislativo um ato político que teoricamente repercuta o desejo popular e deste jeito seja respeitado por todos.

Contextualizando a função do Poder Público, está o administrado protegido pelo estado de direito, na medida em que deve desfrutar de abstração, generalidade, imparcialidade, igualdade e certeza.

Pela densidade que o estado de direito democrático possui dentro da ciência jurídica, não será papel assumido no presente trabalho analisá-lo por inteiro, mas apenas enfocá-lo sob certos ângulos que tocam de perto a temática sob exame. Destarte, há correlação entre os princípios da solidariedade, justiça fiscal, segurança jurídica, isonomia e o procedimento administrativo tributário, sem esquecer do postulado da proteção dos direitos e interesses do cidadão, nos quais se insere o respeito pelas garantias dos contribuintes.

No direito brasileiro, a Constituição em vigor consagrou o Estado democrático de direito em seu preâmbulo e mandamentos fundamentais, na medida em que só tolera a convivência social embasada numa sociedade livre, justa e *solidária*, de modo que o poder será exercido pelo povo e em proveito deste, direta ou indiretamente, com realce em valores como a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade, a justiça e respeitando-se

⁴⁵ *Ob. cit.*, p. 288.

os direitos individuais e coletivos, tudo dentro da concepção de uma sociedade fraterna, pluralista e despidida de preconceitos.

Percebe-se claramente a ordem trocada das expressões. Enquanto em Portugal preferiu-se chamar o princípio de *estado de direito democrático*, no Brasil empregou-se a terminologia *estado democrático de direito*. Apesar de, na essência, inexistirem repercussões nesta inversão de palavras, parece ter andado bem o constituinte lusitano ao entender que antes de ser democrático o Estado haverá ser de direito, vez que o Estado pode ser implantado legitimamente, dentro de uma ordem legal admitida pelo povo, mas não necessariamente refletir uma democracia e sim uma autocracia.

4.1.1. Legalidade geral.

Exprime o princípio da legalidade a ideia de que o Estado, seus dignatários e os cidadãos estão com suas vidas e relações regidas pelo direito, com suas fontes de referência da qual a lei é o principal instrumento.

A submissão do poder público à lei extrapola o conteúdo apenas contido na lei propriamente dita e se estende a todos os valores jurídicos normativos ou não contidos nos diplomas e contratos de modo geral, inclusivamente os princípios jurídicos. É o que a doutrina portuguesa preferiu denominar de *bloco da legalidade*.

Sob o ângulo do direito administrativo, Marcelo Caetano⁴⁶ enxergou várias garantias como decorrência da legalidade, numa dimensão política, judicial e administrativa. Nesta última, as garantias se manifestam na medida em que os órgãos administrativos podem ser convocados para saírem em defesa da legalidade e da proteção dos direitos individuais. Isto pode ser materializado no poder de superintendência dos superiores sobre os atos dos subalternos,

⁴⁶ *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo*, p. 375 e ss.

invocável através do chamado recurso hierárquico, por vezes presente no procedimento administrativo tributário.⁴⁷

Onde não houver relação direta de subordinação mas relação entre entidades autônomas ao qual se submeta o pedido do administrado, pode vigorar a fiscalização ou supervisão tutelar, pelo exercício dos órgãos de contas, responsáveis pela fiscalização dos gastos públicos e manejo das receitas.⁴⁸

Assim se pronunciou o autor a respeito dos procedimentos administrativos, aos quais denominou de *gracioso* ou *não contencioso*:

“Nos processos *gracioso* o órgão que há de proferir a decisão não tem que compor interesses em conflito na qualidade de entidade imparcial. O seu papel é o de realizar, reconhecer ou tutelar, mesmo oficiosamente, os interesses que por lei ou segundo razões de equidade, de conveniência ou de oportunidade, devam prevalecer. Em muitos casos age como interessado, noutros procede como zelador do interesse público no meio dos interesses em jogo. A jurisdição *contenciosa* visa fazer justiça; a jurisdição *graciosa* tem por objecto realizar interesses. Quem decide no *contencioso* é juiz; no *gracioso*, mesmo quando se trate de magistrado judicial, é administrador”.

Assiste razão ao jurista. Mormente na área procedimental tributária, o órgão administrativo julgador deve agir de modo imparcial, à vista de uma liquidação em sentido amplo, ainda que servidor julgador e servidor lançador pertençam à mesma classe profissional. É interesse do Estado ver o pagamento do tributo liquidado. Reconhecidamente há entre este e o contribuinte uma oposição de interesses, um querendo receber, outro não querendo pagar. Mas isto acontece paralelo à ideia de que há de se verificar se o tributo realmente é devido para que não parem dúvidas numa eventual cobrança judicial, caso o sujeito passivo insista em não cumprir com sua obrigação tributária. Daí ser importante esta fase de acerto, regido pelo procedimento tributário, cuja meta principal é saber se a exigência do tributo procede ou não procede, após realizados os devidos testes de consistência. Se procedente, promove-se a devida cobrança judicial. Se improcedente, poupa-se o ente tributante de tempo e despesas desnecessárias numa futura e inexitosa ação de execução.

⁴⁷ Ver adiante as restrições feitas ao princípio da hierarquia no procedimento administrativo tributário.

⁴⁸ Não raro no Brasil as legislações de procedimento administrativo tributário remetem o lançamento do tributo a ato revisional por parte dos Tribunais de Contas.

Prosseguindo o seu estudo, o mencionado jurista Marcelo Caetano consegue identificar várias características que se aplicam em geral a todo procedimento administrativo e que permanecem em sintonia com o direito administrativo moderno, além de guardar total pertinência com o procedimento tributário de debate da liquidação em sentido amplo.

A primeira delas se refere ao aspecto de que na instrução e na decisão prevalece sempre o direito de iniciativa da Administração Pública, de modo que as autoridades competentes poderão proceder a diligências não requeridas, investigar sobre matérias conexas não abarcadas no pedido e resolver sobre algo diferente ou além do solicitado, tudo em nome do interesse público. Frise-se que esta liberdade do julgador administrativo se esbarra em limites razoavelmente identificados no procedimento tributário, com as cautelas para não se cair no exagero, como no caso em que o contribuinte reclama a restituição de certo tributo e o administrador resolve autorizar a devolução também de tributo diverso, sequer constante do pedido inicial.

A segunda delas remete à inexistência de formalismos rígidos na instrução do procedimento administrativo, de sorte que as legislações podem e devem deixar margens para escolha dos meios de prova possíveis em direito para demonstração do alegado, havendo liberdade para serem requeridas informações, laudos, pareceres, desde que pertinentes. A forma dos atos praticados no curso da instrução não precisa ser rigorosa ou solene, bastando que se preste ao fim de deixar o julgador convencido da decisão, a ser tomada num menor tempo possível.

A terceira delas revela a ideia de que na esmagadora maioria das vezes o procedimento administrativo há de tomar a forma escrita, pelo que os atos praticados verbalmente devem ser reduzidos a termo ou consignados em ata. A forma escrita, em sede de administração pública, é a mais adequada para que os atos fiquem registrados em caso de uma eventual apuração de responsabilidade por ilícito cometido tanto da parte do obrigado tributário como da parte do gestor público.

A quarta traz a noção de que ao acusado será dado o amplo direito de defesa. Evoluiu-se para se preconizar o amplo direito de defesa em todo e qualquer procedimento administrativo, não só naqueles de caráter sancionatório, até porque esta circunstância constitui mero reflexo ao estado de direito democrático.

A quinta característica adverte que, no caso da decisão administrativa afetar interesses alheios, todos os interessados deverão ser ouvidos. Em outros termos: antes de ser proferida a decisão administrativa, todos aqueles que dela sofram repercussão precisarão se manifestar. A cautela visa proporcionar aos interessados o exercício do direito de defesa, de representação, de oposição, de concorrência e de resposta. No procedimento administrativo tributário português esta figura é muito prestigiada, pois o projeto de decisão deverá ser participado ao contribuinte antes de ser prolatado o julgamento propriamente dito.

A sexta delas observa que para os interessados serem ouvidos será necessário que estejam informados acerca da existência e conteúdo do procedimento. Num só fôlego, homenageia-se aqui a publicidade, efetivada na divulgação em boletins oficiais, editais, avisos ou até mesmo na notificação direta ao interessado.

A sétima alude à particularidade das decisões precisarem ser fundamentadas, exceto quando proferida de acordo com parecer ou informação nas quais já constem os motivos, ou quando proferida em consonância com precedentes invariavelmente adotados, ou quando prolatada no exercício do poder discricionário em que a lei dispense de fundamentação, ou quando prolatada em matéria que não englobe direitos ou interesses legítimos de particulares.

A última característica lembra que as decisões procedimentais haverão de ser publicadas em órgão oficial, ainda que resumidamente ou por sumário, numa outra faceta da publicidade, com o detalhe de agora conter objetivos mais extensos, isto é, a publicização do ato não ficar adstrita à ciência do participante do procedimento, mas de todos aqueles que possuam interesse direto e indireto na causa.

No campo do direito fiscal, a essência da legalidade se associa ao raciocínio da cobrança de tributos decorrer da lei, da qual resulta como contrapartida imediata o dever fundamental do contribuinte pagá-los.⁴⁹

Jónatas Machado e Paulo Costa constroem o pensamento abaixo:⁵⁰

“O princípio da legalidade tributária assenta no princípio do *consentimento democrático-representativo* em matéria tributária. Pode dizer-se que se está aqui perante um subprincípio do princípio democrático. Assim como cabe ao conjunto dos cidadãos livres e iguais definir os termos do contrato social, no plano político-constitucional, cabe-lhes igualmente fixar os respectivos custos e o modo como se fará a sua repartição. Este aspecto é especialmente relevante, tendo em conta o facto de que o princípio da justiça tributária, por si só, não permite resolver de forma ⁵¹pronta e inequívoca todos os problemas fiscais, como sejam o do tratamento fiscal a dispensar aos rendimentos empresariais e do trabalho dependente, a tributação de mais valias ou a determinação das taxas sobre rendimentos de procedência nacional ou estrangeira. A justiça tributária significa coisas diferentes para pessoas diferentes, nesta como noutras questões, a única resposta autorizada é a que procede de uma maioria política democraticamente legitimada, dentro dos limites genéricos impostos pelo texto constitucional” (destaques dos autores).

Já o jurista José Casalta Nabais detalha o seguinte:⁵²

“Um princípio que, por seu turno, se desdobra em dois aspectos ou segmentos: no princípio da reserva de lei (formal) e no princípio da reserva material (de lei). O *princípio da reserva de lei* (formal) implica que haja uma intervenção de lei parlamentar, seja esta uma intervenção material a fixar a própria disciplina dos impostos, ou uma intervenção de carácter meramente formal, autorizando o Governo-legislador, as assembleias legislativas regionais ou as assembleias das autarquias locais a estabelecer, dentro de certas coordenadas que hão-de constar da respectiva lei de autorização, essa disciplina (art. 165º, nº1, al i, 1ª parte, 227º, nº 1, al i, e 238º, nº 3, da CRP)”

Por seu lado, o *princípio da reserva material* (substancial ou conteudística) de lei (formal), geralmente referido com base na dogmática alemã por princípio da tipicidade (Tatbestandsmäßigkeit), exige que a lei (lei da AR, decreto-lei autorizado, decreto legislativo regional ou regulamento autárquico) contenha a disciplina tão completa quanto possível da matéria reservada, matéria que, nos termos do nº 2 do art. 103 da CRP, integra, relativamente a cada imposto, a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, sendo certo que, quanto às garantias dos contribuintes, a reserva apenas é

⁴⁹ Por ser uma questão colateral à temática do presente estudo, optou-se por não se deter ao aspecto no direito lusitano da legalidade alcançar toda espécie de tributo ou somente os impostos.

⁵⁰ *Curso de Direito Tributário*, pp 47/48.

⁵¹ “O princípio da legalidade fiscal na Constituição Portuguesa”, pp. 49 e ss.

⁵² *Direito Fiscal*, p. 140.

exigida se e na medida em que estas sejam objecto de restrição ou condicionamento e já não quando forem objecto de ampliação ou alargamento” (destaques e parêntesis do autor)

Ainda a propósito da legalidade aplicável ao campo do direito material fiscal, Ana Paula Dourado⁵³ assinala que, perante a doutrina fiscalista portuguesa, a legalidade tributária, só aplicável aos impostos, resulta na proibição da discricionariedade e da regulamentação *independente* no que tange à determinação dos elementos essenciais desta exação, apesar de se admitir regulamentação *complementar* de leis (decretos-leis e decretos legislativos regionais) definidoras dos mencionados elementos fundamentais. A jurisprudência, contudo, posiciona-se de modo mais flexível.⁵⁴

Mas não é esta a única garantia assegurada ao contribuinte pelo direito lusitano, como bem ressalta José Casalta Nabais⁵⁵, pois ladeando a legalidade há uma “plêiade de princípios e limitações constitucionais” (sic.), muitos dos quais, quando afetos ao procedimento tributário, serão aqui desenvolvidos.

É de se relevar o que a doutrina convencionou chamar de *direito de resistência*, conferido ao contribuinte pela autoridade da CRP (art. 103-3) e traduzido na resolução de que ninguém será obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição, ou pagar impostos que assumam a natureza retroativa (em repulsa à irretroatividade, também aqui tratada em espaço e teor apropriados), ou ainda pagar impostos cuja liquidação e cobrança não se façam nos termos da lei. Dita resistência não se resume à passividade de não aceitar exigências nestas condições, mas avança para a defesa explícita e veemente de qualquer tentativa neste sentido por parte do fisco, inclusive ante o privilégio de este poder intentar execução prévia à exigência fiscal formalizada.

Em outro extremo há de se fazer referência ao estado de necessidade administrativa, com raízes teóricas muito similares ao estado de necessidade do direito penal, de sorte que caso se

⁵³ “O Princípio da Legalidade Fiscal na Constituição Portuguesa”.

⁵⁴ O Tribunal Constitucional repeliu inconstitucionalidade de autorização legislativa que atribuiu amplos poderes discricionários ao Governo para normatizar incidências fiscais, conforme Acórdão nº 358/92, de 11/11/92, processo nº 120/92.

⁵⁵ “O Princípio da Legalidade Fiscal e os Actuais Desafios da Tributação”, p. 1067.

verifique perigo iminente e atual em que não tenha concorrido o órgão administrativo competente, é facultado à Administração agir em preterição ao processo legal, mesmo assim se tal ação for a única concebível para evitar um mal maior, resguardada a indenização em face de eventuais prejuízos causados ao particular. É nesta direção que caminha o STA, a admitir o estado de necessidade em circunstâncias excepcionais, apreciável caso a caso e visto com grandes restrições⁵⁶.

O direito objetivo brasileiro (CFB, art. 150-I) parece ter trilhado caminho diverso ao acolher que nenhum tributo – e não só os impostos – poderá ser instituído ou aumentado senão através da lei em sentido estrito, assim entendida como a que promane do Legislativo, não obstante comportar algumas exceções em relação ao aumento de tributos que assumam caráter regulatório, a exemplo do imposto sobre importações (II), sobre exportações (IE), sobre “operações financeiras” (IOF) e sobre operações com produtos industrializados (IPI), entre outras hipóteses, caso em que decreto do Poder Executivo poderá majorar as suas alíquotas por motivos de necessidade macroeconômica. Além disto, o CTN (art. 97, I, III e IV) abriga o subprincípio da tipicidade cerrada, no qual todos os elementos configuradores do tributo (sujeito ativo, sujeito passivo, fato gerador, alíquota, base de cálculo) deverão constar da lei em sentido estrito, dentre outras situações, respeitadas as citadas excepcionalidades.

Porém, se o poder de exigir tributo é contestado pelo devedor, é natural que se abra a oportunidade dele questionar - ainda dentro das portas da Administração Pública - a validade da exigência antes mesmo de ser convocado o Judiciário para resolver o litígio.

A este processo organizado e sequenciado de atos, montado nas vias administrativas para definir o acerto ou desacerto da cobrança do tributo, dá-se o nome de procedimento tributário, o qual deve estar inteiramente pautado na lei.

⁵⁶ Assim é o Acórdão de 27/5/1976, recurso nº 9, Acórdão de 28/6/1973, Acórdão de 02/6/1977 e Acórdão de 15/3/1979.

Deste modo se expressa Carlos Paiva:⁵⁷

“Saliente-se ainda que, dando corpo ao chamado princípio da *precedência da lei*, toda a actividade administrativa se apóia num quadro legal pré-existente, em razão do qual, é ilegal todo o acto administrativo praticado sem o suporte de uma lei material” (destaques do autor).

Tal raciocínio não poderia ser diferente, pois se o tributo é criado por lei, o ato administrativo que implanta uma determinada exigência para certa pessoa é o ato concreto e individualizado de criação tributária.

Em mesma sintonia com o pensamento retro se posicionam os juristas Jónatas Machado e Paulo da Costa⁵⁸, ao enxergarem do ângulo da Administração Tributária três facetas importantes decorrentes da legalidade tributária.

A primeira delas se expressa no subprincípio da prevalência da lei, residente na ideia de que a lei prevalece – naturalmente – sobre todos os regulamentos, atos administrativos e quaisquer outros atos e omissões praticados pelo administrador tributário. Mister destacar que disto decorre o atributo da tipicidade na lei, na medida em que os atos legislativos (leis, decretos-leis e decretos legislativos) são esgotados na constituição, inexistindo a possibilidade de criação de outros tipos senão por esta via; ademais, não valerá a iniciativa de uma lei criar outras espécies de atos legislativos ou conferir a atos de outra natureza o poder de interpretar, integrar, mudar, suspender ou revogar qualquer dos seus preceitos, na inteligência da CRP (art. 112-5). Também defluem os atributos da legalidade negativa e da legalidade positiva, aquele enunciando que nenhum ato da Administração poderá contrariar a lei, este advertindo que a lei haverá de ser cumprida, servindo de parâmetro para a atuação das autoridades competentes.

⁵⁷ *Da Tributação à Revisão dos Actos Tributários*, pp 148/149.

⁵⁸ *Ob. cit.*, pp. 47 e ss.

A segunda faceta toca a precedência da lei, ao ponderar que a lei deverá ser anterior à atuação administrativa, no sentido desta se pautar nos fundamentos legais que determinem os fins e os meios adequados a atingi-los, embora em certos casos fique um remanescente discricionário para o gestor agir. Até mesmo na atuação do auditor de tributos, atividade eminentemente típica de ato regrado, vinculado, é possível perceber uma certa margem de discricionariedade, sobretudo na etapa de investigação, quando, por exemplo, opta-se em examinar os fatos tributáveis adotando-se uma técnica de auditoria em detrimento de outra.

A última faceta se expressa na reserva da lei, no sentido da competência legislativa recair exclusivamente na Assembleia da República, em matérias consideradas essenciais, embora seja possível haver remissões para a Administração normatizar certos aspectos técnicos pertinentes. No campo tributário, a tônica é pela reserva relativa, assim entendido que a Assembleia da República pode disciplinar os assuntos tributários ou autorizar que isto seja feito através de decretos-leis, de competência do Governo, sendo que a lei autorizativa deverá fixar o objeto, o sentido, a extensão e a duração da autorização, vedadas as delegações de cunho inespecífico.⁵⁹

Em se tratando de procedimento tributário, objeto da presente pesquisa, aplica-se o princípio da reserva da lei, tais quais as obrigações acessórias, como decorrências naturais da proteção ao contribuinte, segundo reza a LGT (art. 8º)⁶⁰.

Não obstante, o Tribunal Constitucional⁶¹ decidiu que as regras acerca do valor probante das informações prestadas pela inspeção tributária respeitam à instrução do procedimento e do processo tributário, por serem normas sobre as provas admissíveis e seu respectivo valor, configurando um exagero inseri-las na reserva legislativa relativa da Assembleia da República, posição que delineia críticas por parte da doutrina porque envolve a proteção das garantias dos sujeitos passivos.

⁵⁹ No Brasil há um tipo legislativo similar, cognominado pelo constituinte de lei delegada.

⁶⁰ No direito brasileiro as obrigações acessórias dos contribuintes não precisam ser disciplinadas pela lei em sentido estrito, bastando para isso a regulamentação do Poder Executivo.

⁶¹ Acórdão 84/03, publicado em 12/02/03, relatoria do Exmo. Dr. Artur Maurício.

Evidentemente, pautado no estado de direito, o Brasil traz no bojo da sua Constituição o princípio da legalidade geral, nomeadamente em seu art. 5º, II, ao proclamar que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei.

Seus cidadãos, portanto, praticam boa parte dos seus atos de acordo com o que manda a lei, isto é, se encontram obrigados a fazer algo se a lei assim o determina, e, de outro lado, são obrigados a não fazerem algo se a lei assim o proíbe.

Todavia, infeliz foi a redação adotada pelo constituinte brasileiro para consagrar a legalidade. A expressão “alguma coisa” é ao mesmo tempo vaga e totalizante demais para definir o alcance do princípio. Afinal, nem tudo que diz respeito à pessoa humana interessa ao direito e à legalidade.

4.1.2. Justiça e Distribuição Justa dos Encargos Tributários.

De acordo com John Rawls⁶², filósofo político elaborador de uma ideia de justiça, esta se calca em dois aspectos principiológicos: o primeiro reclama que cada pessoa tenha igual pretensão a um esquema plenamente adequado de iguais direitos e liberdades básicos em termos compatíveis com o mesmo esquema para todos, garantindo-se às liberdades políticas o seu justo valor; o segundo mostra que as desigualdades sociais e econômicas devem satisfazer duas condições, quais sejam, a de que elas devem vir ligadas a cargos e a posições abertas a todos dentro de condições de justa igualdade de oportunidades, embora os mais necessitados devam receber os maiores benefícios.

⁶² *Uma Teoria da Justiça*, pp. 65 e ss.

É por isso que, nesta linha mental de objetivos, o Estado se preocupa em garantir receitas suficientes para satisfazer as carências sociais individual e coletivamente consideradas e reequilibrar a igualização das oportunidades.

Sentenciam Diogo Leite de Campos e Mônica Horta Neves Leite de Campos:⁶³

“A justiça, entendida em termos de igualdade, não é um mero critério orientador do legislador: é uma exigência de um **resultado real**. A lei tributária deve conter em si mesma, e tanto quanto possível, a sua caracterização (aplicação) em termos de igualdade. Assim, um instituto tributário que assente em conceitos indeterminados, que não permita a verificação administrativa e o controlo judicial dos factos, não será adequado a promover a real igualdade da sua aplicação” (destaques e parêntesis dos autores).

António Francisco de Sousa⁶⁴ chega a sugerir que pela indeterminabilidade do conceito de justiça o legislador fixasse linhas de orientação geral para compreensão do princípio e objetivação de cumprimento por parte da Administração e dos administrados, sem com isso significar uma conceituação estanque ou limitadora, vez que a incerteza do seu conteúdo reduz a sua utilidade, controle e exigência.

De qualquer sorte, é do primado da justiça que ressaí o princípio da distribuição justa dos encargos tributários, de cunho auto-explicativo, porquanto traduz a ideia de que a carga tributária total criada pelo Estado haverá de ser repartida de maneira justa e equilibrada por entre os súditos, na medida em que cada um deles possa suportá-la sem arruinar o patrimônio e comprometer o mínimo vital.

Anuncia Saldanha Sanches:⁶⁵

“O princípio constitucional da igualdade dos cidadãos perante a lei e a proibição da discriminação e do privilégio, com a sua particular densidade na área do Direito Fiscal, vai ter consequências na área da decisão normativa sobre a escolha dos factos tributáveis e dos

⁶³ *Ob. cit.*, p. 121.

⁶⁴ *Código do Procedimento Administrativo Anotado*, p. 49.

⁶⁵ *Manual de Direito Fiscal*, p. 163.

seus modos específicos de quantificação: para que se possa ter uma distribuição dos encargos tributários que seja compatível com esses imperativos constitucionais”.

Daí resultarem deste desdobramento de justiça os princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária, tratados com vagar mais adiante e não neste momento, por opção metodológica, com reflexo cristalino no procedimento administrativo tributário.

O sentimento de justiça naturalmente deve permear o procedimento administrativo tributário. Toda a discussão acerca da exigência fiscal deve estar apoiada no pressuposto de que o tributo haverá de ser cobrado de quem efetivamente o deve e no montante correto.

Significa dizer que onde se faça a exigência do tributo, haverá de se investigar e de se depurar os elementos probatórios para se constatar se o contribuinte deve pagá-lo ou não. Se um julgamento concluir que o sujeito passivo deve mesmo pagar o tributo sem ele *efetivamente* ter essa obrigação, não se terá praticado a justiça fiscal, não se estará promovendo uma repartição justa dos encargos tributários.

Ou, se por outro lado, o julgamento por erro arrematar que a exigência é insubsistente, apesar de *na verdade* o contribuinte dever o tributo, também neste viés não se estará praticando a justiça fiscal, pois se estará deixando de cobrar tributo em uma situação onde caberia a exigência, ao arrepio da ideia de se promover uma repartição justa do ônus tributário, até porque – já entrando na isonomia – deixou-se de cobrar de alguém em detrimento de semelhantes que arcaram com o encargo naquela mesma situação.

A afirmativa é aparentemente banal e lógica, mas dela se extrai a certeza de que antes, durante e depois de encerrado o processo de debate se terá a certeza de que se praticou uma distribuição justa dos encargos tributários, analisado o caso concreto.

Antes até deverá existir tal preocupação, quando da própria elaboração da lei procedimental, pois ela deverá refletir normas que não desequilibrem fisco e contribuinte quando desencadearem em concreto o processo de discussão.

Durante também: uma vez iniciado o debate, os atores do procedimento devem agir de acordo com este sentimento de equanimidade, praticando atos não perdendo de vista que o objetivo final do procedimento é testar e averiguar se o tributo é devido ou não, sem olhar para outros interesses que viciem a tomada de decisão. Afinal, julgar faz parte do procedimento e todo julgamento deve traduzir justiça, não importa se praticado dentro ou fora das hostes do Judiciário.

E, por fim, depois de finalizado o procedimento, pois neste estágio a cobrança merece ser revisada, até mesmo em fase superveniente à instauração do processo judicial de execução.

No Brasil o princípio sob exame é mais conhecido como justiça fiscal. Embora tratado difusamente na doutrina, lembrado aqui, ali e alhures a propósito da análise de outros temas, não há dúvidas de que o preceito é cultuado toda vez em que se depara com uma situação flagrantemente injusta, seja do ponto de vista da sociedade como um todo, seja do ponto de vista individual, quando se compara um contribuinte com outro em iguais condições.

Assim, caso o tratamento tributário dado a certa situação jurídica se mostre gravoso e desproporcional, o sentimento de injustiça acaba pairando por sobre a coletividade, inconformada com a fórmula adotada para o caso. Basta lembrar as incidências de tributos sobre a produção e circulação de bens econômicos, onde o pobre e o rico os adquirem suportando de fato a mesma carga tributária. Tais cobranças refletem indubitavelmente um desrespeito à justiça fiscal.

Ou quando um determinado contribuinte, ao enfrentar dificuldades financeiras, consegue um longo parcelamento de sua dívida tributária, e um outro, encaixado rigorosamente na mesma situação, acaba vendo indeferido seu pedido de igual natureza.

4.1.3. Solidariedade social.

No plano da solidariedade, é de se destacar que não só os cidadãos devem ser solidários entre si, ou com o Estado. Cotejando-a com a teoria política, vem a certeza de que os próprios agentes e órgãos estatais devem ser solidários entre eles.

Pregar solidariedade no cumprimento das competências legislativas ajudará a disseminar a justiça fiscal. Pessoas estatais e cidadãos, num sentido lato, fazem parte da sociedade, e toda ela deverá ser regida pela solidariedade social e pela justiça, particularmente a justiça fiscal. Não se pode imaginar o semear de um sentimento total de reciprocidade retirando deste elo os mandatários do Estado.

Apropriado neste instante trazer à superfície o pensamento de José Casalta Nabais:⁶⁶

“Daí também que a solidariedade, enquanto fenómeno estável ou duradouro e mais geral, se refira à relação ou sentimento de pertença a um grupo ou formação social, entre os muitos grupos ou formações sociais em que o homem manifesta e realiza actualmente a sua *affectio societatis*, dentro dos quais sobressai naturalmente a comunidade paradigma dos tempos modernos – o Estado. Do que resulta que a solidariedade pode ser entendida quer em sentido objectivo, em que se alude à relação de pertença e, por conseguinte, de partilha e de corresponsabilidade que liga cada um dos indivíduos à sorte e vicissitudes dos demais membros da comunidade, quer em sentido subjectivo e de ética social, em que a solidariedade exprime o sentimento, a consciência dessa mesma pertença à comunidade” (destaques do autor).

Pelas competências conferidas aos entes tributantes, as normas jurídicas, à medida em que são exteriorizadas, vão se assentando num sistema complexo, pelo menos aquelas que com ele estejam em conformidade. Esta ação competencial coordenada e solidária dos entes estatais

⁶⁶ *Estudos... ob. cit.*, p. 84.

será decisiva para fazer com que o sistema tributário cumpra com as suas funções corretamente.

Funções essas que foram bem capturadas por Yonne Dolacio de Oliveira.⁶⁷

“Finalizando, anoto, antes de prosseguir no exame da estrutura específica do sistema, como se entrelaçam as funções. A *função primeira* de organização, legitimação e limitação do poder estatal é condição da *segunda função*: certeza e segurança do Estado e contribuintes, isto é, *certeza* da existência de um direito que ofereça a possibilidade do conhecimento da sua extensão, das normas regentes da sua modificação e de julgamento; e a *garantia* do seu efetivo cumprimento. Certeza e segurança garantem a *terceira função*: a solução de conflitos entre as pessoas políticas e os sujeitos passivos da relação jurídica tributária e entre os próprios entes do governo na sua atuação” (destaques da autora).

Em estudo publicado em periódico lusitano, Cristiano Carvalho⁶⁸, inspirado também na teoria econômica, defende incisivamente a ideia da solidariedade social disseminada recentemente para justificar aumentos seguidos da carga tributária.

Segundo a inteligência do autor, a solidariedade social resulta da mudança de um paradigma liberal para um paradigma solidarista, no firme propósito de superar um pensamento individualista e fazer implantar a filosofia da primazia da sociedade em relação ao particular.

Funda-se a solidariedade social nas constituições do bem-estar social – *welfare state* – caracterizadas pela proliferação de direitos sociais. Tais direitos, para serem satisfeitos, necessitam ser custeados pelos tributos. Neste raciocínio, a capacidade contributiva seria um princípio que não só protegeria o contribuinte como também apoiaria o ente tributante em promover incrementos de carga *conforme* a capacidade contributiva de cada cidadão. Aliás, os solidaristas pregam a adoção de medidas nesta direção não só da parte do Estado propriamente dito mas também da parte de organizações não governamentais.

⁶⁷ “A Estrutura Específica Interna do Sistema e sua Nota Essencial”, p. 512.

⁶⁸ “A ‘Solidariedade Social’ na Tributação: Realização da Justiça ou Ineficiência Económica?”, pp 79-103.

O tributarista mencionado resume os seguintes argumentos em prol da solidariedade social para implemento da tributação: (1) o indivíduo só se realiza plenamente enquanto membro de uma coletividade; logo, os valores da liberdade e da igualdade devem ser sopesados, no intuito de se buscar um equilíbrio entre eles, mas se isto não for possível haverá de prevalecer o interesse público sobre o privado. (2) O bem-estar social a ser alcançado necessita da implantação de direitos constitucionais de natureza positiva, tipicamente os do Estado do bem-estar social. Várias constituições atuais incrementaram o estado de direito democrático dentro da fórmula de conciliação entre os direitos individuais de natureza negativa e os direitos sociais de natureza positiva. (3) A capacidade contributiva não traduz apenas uma limitação ao poder de tributar mas também o fundamento sobre o qual deve ser instituído o tributo, de forma a dar contornos à dignidade humana. (4) E, por último, a solidariedade social tanto pode ser praticada pelo Estado como através das entidades não-governamentais.

Um a um destes argumentos o articulista vai enfrentando e tentando desfazer, apresentando objeções de cunho econômico-jurídico. A primeira delas, elaborada contra a ideia do interesse público ser superior ao particular, faz inevitavelmente disparar a conclusão de que as liberdades individuais haverão de ser restringidas; por outro lado, a ideia de sociedade como entidade coletiva titular de direitos não passa de uma ficção, porque existem apenas indivíduos, cada um deles dotado de racionalidade e vontade próprias voltadas para melhorar o seu próprio bem-estar, de sorte que eles reagem particularmente aos incentivos gerados pelas normas jurídicas que lhes são destinadas; portanto, se os interesses de uma abstração – a sociedade – forem *priorizados* em detrimento dos interesses individuais, estes de impossível unificação em interesses comuns, não haverá liberdade e sim coerção.

A segunda objeção, dirigida para a afirmativa de que o bem-estar social será atingido mediante direitos constitucionais de natureza positiva, defende o abandono da sociedade como ente, dotado de racionalidade, intencionalidade, direitos e deveres; na verdade, os direitos sociais e coletivos são criados não para indivíduos puramente considerados mas para uma classe de indivíduos, embora os primeiros, beneficiários ou não beneficiários da receita tributária, sejam os que suportem os seus custos.

A terceira delas, voltada para o estado de direito democrático enquanto fórmula de conciliação entre direitos individuais de natureza negativa e direitos sociais de natureza positiva, explica que os primeiros implicam na abstenção do Estado, no sentido de não desrespeitá-los, ao passo que os últimos exigem a prestação de um serviço público (segurança, saúde, educação, seguridade social, só para ficar nestes) nem sempre possível de realizar, haja vista a escassez de recursos necessários para tanto; quer dizer, os direitos sociais enunciam políticas públicas encaixadas em normas programáticas desprovidas de eficácia plena. E, neste cenário, é de se questionar se realmente há democracia quando nas constituições do bem-estar social não há como postular o cumprimento de um direito individual da mesma maneira como se postula um direito social.

A quarta objeção se volta para a função dúplice da capacidade contributiva, pois o autor a enxerga apenas como uma legítima liberdade negativa, até porque configura mera repetição da isonomia e do direito de propriedade, e não possui a faceta inversa de servir como expediente para promoção de políticas públicas redistributivas de renda.

Por último, contra o argumento de que a solidariedade social pode ser realizada não só pela atuação estatal direta mas também pela assunção de entes não-governamentais, objeta-se que o Estado, mesmo atribuindo incentivos fiscais a estes últimos, acabará repassando para todos os indivíduos os custos sociais desta delegação, pois a renúncia fiscal concedida implicará na assunção de majorações tributárias compensatórias a serem assumidas por todos os cidadãos.⁶⁹

Por tudo isso, conclui o citado autor que os argumentos solidaristas trazem ineficiência econômica (pois há outras alternativas que podem gerar mesmos - ou até mais - benefícios a custos menores), disfarçam um intervencionismo estatal coercitivo, podem estimular a sonegação diante de eventuais sobrecargas tributárias, aguçam o planejamento tributário, promovem injustiça fiscal (pois prejudica os contribuintes de menor porte que não têm

⁶⁹ Aliás, no Brasil, já há previsão expressa na Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 14, II) de que as renúncias fiscais eventualmente concedidas deverão ser compensadas em aumentos de receita tributária na mesma proporção.

condições de implantarem um planejamento tributário condizente, comparado com o grande contribuinte), embora reconheça ser menos improdutivo atribuir o papel destas políticas públicas a entidades não-governamentais. E arremata com um argumento de cunho econômico, o de que os recursos escassos sempre serão geridos de modo mais eficiente pelo aglomerado de indivíduos, em constante interação com o mercado.

De uma forma e de outra, o fato é que a solidariedade social pode ser um mote usado até mesmo contra as tentativas de incremento tributário. O Estado pode tomar iniciativas para majorar a carga tributária e, pelo mecanismo da solidariedade, grupos sociais poderão opor sólidas resistências em rechaçá-las, na linha de que a sociedade não tem mais condições econômicas de suportar sobrepesos na tributação.

Noutras palavras: em nome da solidariedade social, o interesse da coletividade pode ir de encontro às ações estatais, tomadas com base em interpretações errôneas de seus titulares, imaginando que ainda há anseios da comunidade em querer majorações das cargas em troca da realização dos direitos sociais.

Tal fenômeno, no Brasil, vem sendo observado na atualidade, haja vista os gestos infrutíferos de se aumentar a carga tributária e criar novos tributos⁷⁰.

Aliás, neste país tal princípio é reconhecido pelo mesmo nome e carrega as mesmas notas de conteúdo expressadas no direito português. Nunca pode ser esquecido que a Constituição brasileira reverbera forte influência da Constituição Portuguesa de 1976.

Assim é que já nas primeiras linhas do texto constitucional se professa que um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil é o de construir uma sociedade livre, justa e solidária, a teor do que estipula o art. 3º, I.

⁷⁰ Recentemente o Legislativo Federal repeliu proposta com o fito de ser criada uma nova contribuição social para a saúde, em substituição à extinta CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras).

Veja-se o que diz Hugo de Brito Machado, ao se referir à Lei Constitucional Brasileira, mas que tem total pertinência com o direito constitucional português:⁷¹

“A *solidariedade social* não é apenas uma ideia. É um princípio de nosso Direito Positivo, pelo menos a partir da Constituição Federal de 1988, que o alberga expressamente em dispositivo segundo o qual constituem objetivos fundamentais de nossa República ‘construir uma sociedade livre, justa e solidária’ (art. 3º, inc I)” (aspas, parêntesis e destaques do autor).

A temática do procedimento administrativo tributário faz com que os entes estatais, em nome da solidariedade político-social, admitam a participação ativa do cidadão não só no momento da elaboração da norma procedimental como também quando este mesmo cidadão está a discutir a validade ou invalidade do tributo contra ele lançado. São as impugnações, reclamações, recursos e audiências os veículos adequados para o exercício deste direito.

A solidariedade mais do que nunca se faz presente porque ao mesmo tempo em que a autoridade fiscal deve se esforçar para saber se a cobrança é legítima, o particular deve se desprender da sua tese se os fatos o convencerem de que a exigência é pertinente. Nem o poder estatal deve renegar o contribuinte a subalterno na relação jurídico-tributária, nem este deve teimar na defesa de um posicionamento vulnerável aos fatos e à justiça fiscal. Eis, portanto, o estágio mais avançado da solidariedade social no bojo do debate administrativo do tributo e que, em último e definitivo plano, deve ser o estado de espírito regente das relações entre o fisco e o contribuinte.

4.1.4. Segurança jurídica.

O princípio da segurança jurídica traz aquela ideia de que as relações sociais devem estar estabilizadas a bem da própria sociedade e do Estado, protegidas por normas claras e não

⁷¹ *Curso de Direito Tributário*, p. 73.

volúveis. É com base neste raciocínio que o princípio ganha de alguns doutrinadores a denominação de princípio da proteção da confiança.

Entre eles, as vozes abalizadas de Jónatas Machado e de Paulo Costa, quando asseguram realizar tal princípio não só uma norma jurídica clara, mas o ato administrativo bem determinado⁷²:

“O princípio da segurança jurídica e da protecção da confiança dos cidadãos cruza-se com a exigência de legalidade tributária no princípio da **precisão, clareza e determinabilidade das normas e actos tributários**, com especial relevo para aqueles que se referem aos elementos essenciais dos impostos, mas não só...

(...)

Este princípio não se limita às normas, antes estende o seu programa normativo a todos os actos da administração tributária. Assim, por exemplo, o acto de liquidação deve evidenciar claramente o montante principal da prestação e os juros compensatórios, devendo além disso explicar com clareza o respectivo cálculo e distingui-los de outras prestações devidas...” (destaques do autor).

Metajuridicamente, qualquer cidadão necessita se sentir seguro, o Estado protegendo seus direitos e os confrontando com os dos seus semelhantes. A profusão de normas irradiadas por diversas pessoas autorizadas para tanto provoca instabilidade jurídica.

Assim, o princípio em análise auxilia na congregação de valores sociais supremos, posto que repele o gesto de serem editadas normas veiculadas por qualquer tipo legislativo sem a visão que se deve ter de sistema jurídico, no qual o central cuida do geral e o periférico cuida do específico. Enfim, normas desconjuntadas proporcionam insegurança jurídica.

Objetiva é a sentença de Francisco Pinto Rabello Filho:⁷³

⁷² *Ob. cit.*, pp. 56 a 58.

⁷³ “*O Princípio da Anterioridade da Lei Tributária*”, p. 101.

“Os cidadãos, então, digamos assim, têm tranquilidade na sua vida de relação, nos seus negócios, no seu dia-a-dia enfim, porque *sabem* e têm *confiança* em que o Estado lhes não surpreenderá, não adotará medidas inopinadas que os aflijam” (destaques do autor).

Disto resulta que a lei deve transmitir clareza, compreensível aos olhos de quem deva cumpri-la, de sorte que o indivíduo saberá exatamente quais direitos e deveres possui para se integrar pacificamente ao meio social.

Logo, defluem da segurança jurídica a certeza e a igualdade, porquanto o indivíduo terá a certificação de que seu direito estará garantido pelo estado de direito e em igual medida de outro concidadão que o possua em mesma intensidade e qualidade, transmitindo-lhe a sensação de ser “senhor dos próprios atos e dos atos dos outros”, ou conferindo “certeza à incerteza das relações sociais” para se valer de expressões de Tércio Sampaio Ferraz Junior e Alfredo Augusto Becker, citadas pelo jurista Roque Carraza.⁷⁴

E é por isto que o postulado em referência concentra forças na proteção da confiança e no exclusivismo, vez que o jurisdicionado, pela primeira, convencido de que o sistema jurídico deve regimentar da melhor maneira possível as relações jurídicas, se mostra confiante de que as eventuais violações a direitos seus serão reparadas pela máquina estatal, e, de modo reverso, as violências que praticar serão igualmente coibidas. Já o exclusivismo traz a convicção de que cada uma das situações de vida serão disciplinadas por normas determinadas, exclusivas, por assim dizer, e não por preceitos aleatórios e inconstantes.

Daí transparecerem os institutos do ato jurídico perfeito, do direito adquirido e do caso julgado, porque os três trazem a ideia de que os direitos reconhecidos pelo Estado ingressam definitivamente na esfera patrimonial do seu titular, sendo intocados por modificações legislativas supervenientes.

⁷⁴ *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 411.

Abordagem adequada à segurança jurídica aplicável a caso concreto foi desenvolvida pelo jurista António Carlos dos Santos⁷⁵, a propósito de detectar majoração de tributo por via de cortes na despesa com remunerações de funcionários e de pensionistas.

Segundo o jurisconsulto, a literatura económica considera impostos fenómenos que produzem efeitos económicos similares à exação tributária. Destarte, a Lei do Orçamento de Estado - LOE de 2012, a pretexto de reduzir despesas, implantou cortes nos subsídios de Natal e de férias de funcionários públicos e pensionistas, o que traria efeitos económicos similares aos de um aumento do IRS sobre vencimentos da função pública (categoria A) e sobre as pensões (categoria H).

Embora tais cortes não traduzissem impostos no sentido clássico do termo, são figuras híbridas e atípicas, a integrarem um novo tipo de parafiscalidade, operada pela via da despesa.

Submetido o referido ato do estado ao crivo do Tribunal Constitucional - TC, este entendeu inexistir ferimento à CRP, no que pesem três votos em contrário, dos quais merece destaque (por pertinência temática) o do Conselheiro J. Cura Mariano, para quem a medida faz pouco caso do elemento da necessidade inerente ao princípio da proporcionalidade, pois a opção pela tributação genérica permitiria atingir o mesmo objetivo - o equilíbrio orçamental - mas com uma mais justa repartição dos sacrifícios.

Do ângulo da segurança jurídica ou proteção da confiança, de outra sorte, assinala o cientista António Carlos dos Santos:⁷⁶

“Numa primeira aproximação, os cortes nos subsídios da função pública inscrevem-se no domínio laboral (*Estado empregador*), são uma medida que põe em causa, de forma abrupta e sem contrapartida (em colisão com o princípio da proibição do retrocesso social), remunerações atribuídas por lei e, conseqüentemente, princípios de

⁷⁵ “A Nova Parafiscalidade: a Tributação por Via de Cortes na Despesa com Remunerações de Funcionários e de Pensionistas”.

⁷⁶ *Ob. cit*, p. 56/57.

segurança jurídica. Põe-se então o problema de saber em que medida uma entidade patronal (mesmo que seja o Estado) pode, unilateralmente e sem qualquer contrapartida, diminuir o crédito salarial do trabalhador para satisfazer outros créditos, pondo em causa um princípio de confiança legítima, expectativas legítimas, se não mesmo direitos adquiridos (expressão hoje sob fogo cerrado da ideologia neoliberal). Deve ter o Estado empregador um privilégio que as entidades privadas não têm nem podem ter?” (parêntesis e itálicos originais).

Portanto, deriva da segurança jurídica a liberdade de todos terem acesso à prestação jurisdicional, a chamada inafastabilidade da jurisdição. Mas antes até do livre acesso ao Judiciário, o cidadão-contribuinte, por opção, tem direito de questionar o seu direito de livrar-se de cobranças equivocadas ainda no seu estágio de maturação, com acerto final a ser decidido no interior do próprio Poder Executivo.

A alternativa ganha formidáveis vantagens, eis que o lançamento defeituoso será revisado pela própria Administração, dispensando-o da análise do Judiciário, Poder já sobrecarregado de demandas, além de evitar que o contribuinte se defenda em ações judiciais, com mobilização de tempo e recursos financeiros desnecessários. Isto propicia e muito segurança jurídica.

A atividade da tributação não escaparia da influência da segurança jurídica, na medida em que os cidadãos não poderiam ficar vulneráveis ao arbítrio das pessoas políticas de exigir tributos na quantidade, qualidade e da maneira que bem entenderem, mesmo que tais pessoas se valham do instrumento da lei. O ato administrativo de cobrança do tributo, como exteriorização formal da sua exigência, deve estar submetido a um processo de discussão ordenado, nas vias administrativas ou judiciais.

Isto foi serenamente previsto pelo legislador português ao editar a Lei Geral Tributária - LGT, de evidente aplicação uniforme em todo o território nacional, de cuja exposição de motivos pode-se extrair as seguintes palavras:

“A concentração, clarificação e síntese em um único diploma de regras fundamentais do sistema fiscal que só uma lei geral tributária é susceptível de empreender poderão, na verdade, contribuir poderosamente para uma maior segurança das relações entre a administração tributária e os contribuintes, a uniformização dos critérios de aplicação do direito tributário, de que depende a aplicação efectiva do princípio da igualdade, e a estabilidade e coerência do sistema tributário. A imagem de um sistema tributário disperso e contraditório prejudica fortemente a aceitação social das suas normas e, consequentemente, a eficácia do combate à fraude e evasão fiscal”.

Recorde-se que a LGT, debaixo desta ideia uniformizadora e de pacificação jurídica, dedicou um Título inteiro ao procedimento tributário – englobando o processo administrativo e o procedimento *stricto sensu* -, disciplina depois desdobrada com o Código de Processo e Procedimentos Tributários – CPPT.

Sob o viés da segurança jurídica, a lei indubitavelmente propagará o sentimento de previsibilidade que deve nortear as relações de conduta, satisfará as expectativas para que o *melhor* direito seja concretizado, ou, pelo menos, que haja todo um esforço para a sua realização.

Normas procedimentais precisas passarão tranquilidade para o contribuinte, confiante que ficará em debater a matéria debaixo de regras que assegurem plenamente o exercício do contraditório e da ampla defesa, além de darem alicerce para que os seus direitos e garantias fundamentais sejam protegidos. Dita lei conformará estabilidade para que o ambiente onde ocorra o debate da liquidação em sentido amplo se mostre aquietado, sereno, livre dos desequilíbrios e irracionalidades procedimentais, muitas vezes perpetrados pelos desavisos do legislador local.

Oportuno o magistério de Frederico Seabra de Moura:⁷⁷

“Não pode haver sistema tributário sem segurança, sem padronização na atuação fiscal dos entes federados, sem previsibilidade na conduta do Fisco, sem balizas à atuação estatal. Aquilo que se pretender um conjunto de enunciados tendentes à regulação da vida social e não consagrar o valor da segurança jurídica não pode ser qualificado como um ordenamento, nos moldes de um Estado Democrático de Direito”

⁷⁷ *Lei Complementar Tributária*, p. 336.

Uma relação tributária que repouse num processo de discussão desordenado, montado em ritualística que ignore princípios e postulados instrumentais relevantes, terá efeito contrário, produzirá mais inconformismo, deixará o contribuinte insatisfeito em não ver seus argumentos analisados dentro de um processo de discussão harmônico e abalizado. Isto o insuflará a submeter sua tese ao crivo do Judiciário, ante a sua suspeita dela não ter sido convenientemente apreciada na instância administrativa.

Vale aqui o diagnóstico de Roque Carraza para o caso brasileiro:⁷⁸

“Infelizmente, ainda há um grande autoritarismo entranhado na Administração Pública Brasileira, que, como lembra Sérgio Ferraz, ‘(...) se julga senhora e dona do processo administrativo decidindo, a seu talante, quando e como instaurá-lo, seu iter, a dimensão da atividade dos administrados em seu bojo, sua publicidade ou reserva etc.’.”

E - ainda com esteio nas lembranças de Sérgio Ferraz - continua o jurista apontando problemas frequentes vivenciados na militância administrativa tributária, tais como a resistência dos servidores em conceder vistas dos autos do processo ou a recusa de receber para protocolo as petições.

Estas e outras patologias decerto são eliminadas por uma lei procedimental precisa e determinada. Procedimento administrativo sedimentado em normas pouco esclarecedoras e suscetíveis a arbitrariedades contaminam a segurança jurídica, adiam a resolução dos conflitos sócio-jurídicos.

Apesar de ser inquestionável que a segurança jurídica deva reinar nas relações sociais, das quais as regras e atos administrativos são mentores expressivos, sempre haverá terreno para que se utilizem métodos interpretativos para se dizer o direito. Aliás, nunca é demais lembrar, todo o direito é interpretativo.

⁷⁸ *Ob. cit.*, p. 430/431.

É por isso que Diogo Leite de Campos e Mônica Horta Neves Leite de Campos⁷⁹ advertem que a segurança jurídica pode ser largamente consumida pelo prosseguimento do princípio da certeza jurídica, vez que normas precisas, conhecidas e estáveis permitirão elevados níveis de certeza e segurança na sua aplicação. Mas sempre haverá margem de interpretações que necessita ser aprimorada, pois preponderantemente a norma jurídica não apresenta conteúdo completo, inquestionável, a comportar preenchimentos e adensamentos. O aprimorar dela começa com o exame reiterado de casos de idêntica subsunção, inclusive dentro do próprio procedimento administrativo.

Como não poderia ser diferente, tem igual dimensão o princípio da segurança jurídica no Brasil, muito mais conhecido na doutrina com este título do que pela nomenclatura proteção da confiança, embora se reconheça que esta última exprima melhor a mensagem nele contida do que a primeira.

Em outras palavras, a decodificação do significado de segurança jurídica não é tão imediata do que a proteção de confiança, muito mais inteligível no sentido dos cidadãos se sentirem confiantes frente a ordem legal estabelecida, quanto aos atos individualmente praticados e as relações com seus compatriotas.

É já no Preâmbulo da Constituição brasileira que se percebe a preocupação em zelar pela segurança jurídica, porquanto ali está dito que a Assembleia Nacional Constituinte, imbuída no propósito de instituir um Estado Democrático destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade e a *segurança*, entre outras prioridades, acabou por proclamá-la.

Preocupação continuada ao serem apresentados os direitos e deveres individuais e coletivos observáveis no Estado Brasileiro, posto que no caput do art. 5º se garante aos brasileiros e

⁷⁹ *Ob. cit.*, pp. 227/228.

estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade.

Deriva da garantia da proteção da confiança o princípio da irretroatividade ou da proibição da retroatividade que, embora vinculado ao direito material, merece ter algum espaço no presente trabalho. Em linhas gerais, traduz o preceito de que a lei tributária não pode retroagir para antes da data da sua publicação com o intuito de atingir – e regular – fatos ocorridos anteriormente. Em Portugal há previsão constitucional com este teor (CRP, art. 103-3), de modo que ninguém será obrigado a pagar impostos que tenham natureza retroativa, sobretudo se ela operar destoante com princípios fundamentais da ordem constitucional. Nem mesmo se tolera a retrospectividade, ligada a fatos de formação sucessiva (como são aqueles relacionados a impostos sobre rendimentos), ou quando a lei tem missão interpretativa, se a conduta do contribuinte foi pautada na boa fé; aliás, quanto à retroação da lei para atingir fatos ligados a rendimentos, Diogo Ortigão Ramos e Fernando Lança Martins⁸⁰ chegam a afirmar que tal iniciativa fere o próprio Estado de Direito. Tais rigores são percebidos outrossim por Jónatas E. M. Machado e Paulo Nogueira da Costa⁸¹. Relativizam o princípio Diogo Leite de Campos e Mônica Horta Neves Leite de Campos⁸², ao admitirem a retroação no alargamento de benefícios fiscais ou se a lei interpretativa for ao encontro a um entendimento predominantemente adotado no passado, ou ainda quanto a lei inovadora no campo do imposto sobre rendimentos, caso em que a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor. Note-se que aceitar a retroação para estender benefícios fiscais a contribuintes agrediria a proteção da confiança do lado do interesse coletivo, pois se assim prevalecer o Estado ficará intimidado de criar novas vantagens em prol do sujeito passivo pelo justo receio de relações jurídicas outrora estabilizadas ensejarem pedidos de devolução de imposto e sangrias desnecessárias no erário; todavia, em se tratando de penalidades advindas da relação fiscal, óbvio que a lei menos severa retroaja para contemplar os contribuintes.

⁸⁰ “A Proibição da Retroactividade da Lei Fiscal no Âmbito do Estado de Direito”, pp. 219 e ss..

⁸¹ *Ob. cit.*, pp. 59 e ss.

⁸² *Ob. cit.*, pp. 219 e ss.

Embora no Brasil a irretroatividade se aplique a todo e qualquer tributo e tenha outrossim estatutura constitucional (CFB, art. 150, III, “a”), a vedação à retroatividade passou a ser modulada em certas hipóteses. Assim é que, com apoio da jurisprudência (ADIn 605-3/DF) e por expressa disposição do CTN (art. 106-1), a lei de conteúdo interpretativo poderá retroagir para alcançar fatos pretéritos, não obstante os veementes protestos da doutrina; de fato, se dúvidas há a respeito do dever de pagar tributo em certa situação, é razoável que – em nome mesmo da segurança jurídica - advenha uma lei conferindo-lhe em definitivo uma interpretação, de modo que estará livre o contribuinte de eventuais cobranças, se esta lhe for favorável, ou, se esta lhe for prejudicial, afinal assumirá a obrigação tributária, adimplida sem a imposição de penalidades pecuniárias; porém, jamais poderá haver a retroatividade para atingir relações caducas, prescritas ou protegidas pelos efeitos da coisa julgada. De outra parte, também há suporte nos Tribunais para autorizar a retroatividade quando a lei aumentativa do imposto sobre a renda for publicada no curso do ano fiscal, pois para esta exação o fato gerador só se aperfeiçoa e se materializa no final do exercício, caracterizado pelo conjunto de fatos – meros fatos, até então – ensejadores de rendimentos auferidos pelo contribuinte.

4.1.5. Isonomia.

O princípio em epígrafe visa livrar os indivíduos das arbitrariedades, dos caprichos do aplicador da lei, que, a despeito da igualdade existente entre dois ou mais administrados, resolve ditar para eles um direito diferente.

Válida a lição de Cesar García Novoa:⁸³

“Como hemos apuntado, la igualdad se vincula com la justicia y desde el punto de vista formal, supone dispensar tratamientos iguales sólo a los iguales. Como principio jurídico, la iguald aparece incorporada a los textos constitucionales, como *igualdad ante a la ley* y juega el rol de um mandato dirigido al legislador. El legislador, a la hora de elaborar las normas com rango de ley, estará obligado a prever similares consecuencias jurídicas para presupuestos de hecho iguales y, por consiguiente, consecuencias diferentes para

⁸³ *El Principio de No Discriminación en Materia Tributaria*, p. 340.

presupuestos diferentes. Deber de distinguir y deber de discriminar son la esencia de la *isonomía* o principio de igualdad en el contenido de la ley...” (destaques do autor).

Dentro deste espírito e com base em preceito constitucional (CRP, art. 13-1 c/c art. 266-2), o CPA (art. 5-1) é bastante elucidativo ao assegurar que a Administração Pública não poderá privilegiar, beneficiar, prejudicar, privar de qualquer direito ou isentar de qualquer dever nenhum particular em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação econômica ou condição social.

De sorte que um ato administrativo em desacordo com a isonomia acabará ferindo direito fundamental do administrado e, nestas condições, haverá de ser considerado nulo e não tão-somente anulável.

Ao fazer a junção entre legalidade e isonomia, Roque Carraza⁸⁴ entende que todos são iguais perante a lei, pelo que, por uma manobra lógica, a lei deve ser igual para todos quantos estejam em situação igual.

Logo, o modo pelo qual o ato formal de cobrança do tributo será discutido na vertente administrativa terá tratamento uniformizado no que tange aos preceitos gerais diretores do procedimento administrativo tributário.

Abra-se espaço para o entendimento de J. L. Saldanha Sanches:⁸⁵

“A igualdade tributária como objectivo legal e como resultado efectivamente alcançado só pode ter lugar se o legislador fiscal escolher como objecto de imposto factos e circunstâncias que sejam índices adequados da capacidade contributiva de cada sujeito passivo e que dote a Administração fiscal, **como órgão de aplicação da lei fiscal**, dos meios adequados para obter o seu cumprimento. Para assegurar a igualdade fiscal a lei tem de garantir uma generalização efectiva na distribuição dos encargos tributários, **não apenas por via da sua formulação** (previsão normativa) mas também através do seu **cumprimento generalizado**” (parêntesis do autor; negritos da transcrição).

⁸⁴ *Ob cit.*, p. 418.

⁸⁵ *Ob cit.*, p. 164.

O devedor de determinado tributo se sentirá igual a qualquer outro devedor da mesma exação, esteja onde estiver. E compreenderá perfeitamente que sofrerá ou se beneficiará das normas instrumentais, tal qual contribuinte em idêntica situação.

Oportuna a lição de Roque Carraza:⁸⁶

“É claro que a lei tributária pode discriminar situações, desde que não erija em critério diferencial nem um traço tão específico que singularize o contribuinte por ela colhido, nem um fato havido pelo sistema constitucional como insuscetível de aceitar distinções (e. g., a cor, atributo racial)” (parêntesis do autor).

Sob o escopo da isonomia, se sujeitos passivos em igual posição são tratados diferentemente na condução do procedimento de cobrança, tal comportamento equivale a lançar *diferente, desigualmente*.

Eis o sentir de Frederico Seabra de Moura,⁸⁷ a propósito da conexão entre normas gerais e igualdade, ao lembrar que as normas gerais, como é fácil perceber, também se prestam a implementar tais valores no sistema tributário, pois estabelecem parâmetros mínimos no trato da matéria tributária por parte dos legisladores das ordens parciais – oferecendo certeza. E isso faz com que os entes federados atuem de forma isônoma, garantindo a igualdade de tratamento de todos os destinatários das diversas legislações tributárias, independentemente da unidade de Federação de que sejam residentes.

Por conseguinte, dentro do direito constitucional tributário brasileiro, o princípio em referência ganha luzes fortes e evidentemente norteia o processo administrativo tributário. O

⁸⁶ *Ob cit.*, p. 420.

⁸⁷ *Ob cit.*, p. 338.

constituente indicou claramente⁸⁸ que o tratamento haverá de ser o mesmo para aqueles inseridos em igual situação.

Sob este ângulo o contribuinte do ICMS⁸⁹ deverá ser tratado do mesmo modo, esteja ele obrigado a pagá-lo a este ou aquele Estado-membro. Similar raciocínio é feito ao sujeito passivo de tributos municipais, não importa quem seja o Município beneficiário. Nestes casos, os contribuintes se encontram em igual situação, o de recolher um único tipo de exação. E o ato de pagar tributos passa pelo ato de exteriorização da sua exigência, de sorte que todo o contribuinte devedor do mesmo tributo merece ser submetido a idêntico processo de discussão do ato de formalização da exigência⁹⁰.

Destarte, há comunhão entre os dois sistemas jurídicos sob estudo. No Brasil, a isonomia também é valorizada em sede constitucional, precisamente quando aponta como uma das suas metas fundamentais promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

E o torna bem explícito ao referenciar no *caput* do art. 5º que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, a propósito de informar os direitos e deveres individuais e coletivos a serem observados no Estado brasileiro.

Capacidade contributiva.

⁸⁸ Eis a redação do art. 150, II: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: ... II- instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

⁸⁹ Equivalente ao IVA europeu, porque incidente, grosso modo, nas transações comerciais. O ICMS – Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte e Comunicação pertence a uma geração mais antiga, se comparado com o IVA.

⁹⁰ Para não perder o foco, não se deseja adentrar aqui em questões delicadas como as isenções e estímulos fiscais, além da chamada autonomia dos entes federativos.

Constitui direito fundamental do cidadão o respeito à sua capacidade econômico-contributiva de pagar tributos, como corolário do princípio da isonomia e da proteção à sua propriedade, tanto na atividade estatal de elaborar a lei tributária como na sua atuação mesmo de exigir tributos individual e concretamente.

À luz do direito português, mas que também se aplica ao direito brasileiro, António Carlos dos Santos⁹¹ adverte que não obstante a capacidade contributiva não estar expressamente contemplada na CRP, este se faz presente bastando ser feita uma conjugação entre o princípio da igualdade e a justiça fiscal.

Parte do pressuposto básico de ser inócuo exercer a atividade de tributação onde não há riqueza. Mas vai muito além disto, na medida em que, mesmo existindo riqueza, esta será alcançada comedidamente, com a extrema cautela de não sufocar a liberdade que o indivíduo tem de formar seu patrimônio, garantindo-lhe ampla disposição sobre ele. O dever de pagar tributos deve ser comportado ao meio de outros direitos, mormente o de garantir uma vida digna na medida dos esforços e frutos obtidos lícitamente. A contribuição para as necessidades sociais deve ser calibrada de tal forma que não emperre a geração de novas riquezas.

Uma visão interessante a respeito da capacidade contributiva é desvendada por Sergio Vasques⁹² quando se analisa o princípio pelo aspecto quantitativo das taxas (as chamadas alíquotas para o direito brasileiro). Para ele, fere a capacidade contributiva quando a lei tributa com taxas distintas rendimentos *de mesmo montante* advindos de fontes diversas, como por exemplo aqueles oriundos da força trabalho e aqueles ganhos em jogo, pois a riqueza é uma só, se revela por inteiro, sem admitir fragmentações e incidências diferentes de cargas. Sustenta o jurista – com razão – que o princípio há de ser observado uniformemente tendo em foco a totalidade da riqueza. E, por outro lado, com certa razão, adere ao pensamento de Stuart Mill que critica a progressividade e a entende dissociada da capacidade contributiva, por entender que a vocação solidarista dela imanente se satisfaz com o imposto proporcional,

⁹¹ “Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: O Fiscalista no seu Labirinto”, p. 80.

⁹² “Capacidade Contributiva, Rendimento e Patrimônio”, p. 27.

pautado em taxas lineares, apesar da previsão na CRP (art. 104-1) para a progressividade. O que não pode acontecer é que esta última seja usada desmesuradamente a pretexto de austeridade fiscal e com isso exaurir completamente as forças econômicas dos contribuintes, até porque a ideia do mínimo existencial – se antes dele não houver outras barreiras à tributação - deve ser ampliada o máximo possível.

José Marcos Domingues de Oliveira⁹³ enxergou dois sentidos para a capacidade contributiva. O primeiro de cunho subjetivo ou relativo, porquanto a riqueza disponibilizada para tributação dependerá das condições individuais do sujeito passivo; e o segundo de cunho objetivo ou absoluto, pressupondo a riqueza “apta a ser tributada” (sic.). Definitivamente, um lançamento mal orientado por disciplina geral processual defeituosa poderá atingir parcela de riqueza inapta para tributação, até porque nem poder de tributação existirá no particular.

Prossegue dizendo aquele autor, com apoio na doutrina, que o fato imponible e a base de cálculo revelam a capacidade contributiva.⁹⁴ E se o lançamento procura concretizar e particularizar o fato gerador inobservado e lhe dar a medição econômica adequada com a liquidação da base de cálculo, o seu acerto administrativo há de ser efetivado com base em normas processuais que garantam a realização da justiça fiscal.

Se, de um lado, a capacidade contributiva inibe o cidadão de pagar tributos além de suas forças, do outro garante que ele não pague menos do que deveria assumir, a bem da solidariedade social. Esta faceta do princípio tem sido pouco explorada na doutrina, e tem a ver com o abuso do direito cometido pelo empresário quando promove medidas societárias com o fito exclusivo de aliviar sua carga tributária e nada além disto.

Este senso de equilíbrio dado à capacidade contributiva fora sentido por Marco Aurélio Greco⁹⁵, ao dizer que o pagamento de tributos não é um simples encargo que o contribuinte

⁹³ *Direito Tributário*, p. 57.

⁹⁴ *Ob. cit.*, p. 63/64.

⁹⁵ *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*, p. 90.

deve suportar por lhe ser imposto por lei (conceito ligado à noção de liberdade negativa do Estado de Direito). Pagar impostos, numa sociedade formada por pessoas com distintas aptidões para contribuir nas despesas públicas (cuja finalidade é reverter em serviços para os que deles mais necessitam), corresponde a uma postura ligada à *solidariedade* com os que menos possuem, verdadeiro instrumento de compatibilização do convívio social. Capacidade contributiva não é figura ligada apenas ao dimensionamento do montante a pagar, mas vincula-se, principalmente, à manifestação da aptidão de participar no rateio das despesas públicas, como instrumento para a busca de uma sociedade mais justa e solidária em que os mais podem contribuir em dimensão maior do que os que menos podem.

Pensamento que se coaduna com a advertência de Edino Cezar Franzio de Souza, na medida em que o contributo solidário do cidadão acaba por atender o poder de tributar conferido ao estado, pelo viés de cada um colaborar na exata medida de suas forças econômicas:⁹⁶

“O Poder de Tributar do Estado é o poder que garante sua existência, pois viabiliza sua estrutura organizacional interna e sua independência externa, assegurando-lhe as receitas necessárias para honrar seus compromissos pela arrecadação dos tributos...”.

Sem querer adentrar-se na extensividade deste princípio, se aplicável somente aos impostos ou não, importa dizer que um lançamento mal confirmado no procedimento administrativo pertinente irrealiza a capacidade contributiva, equivale a exigir tributo além do que a lei imaginou atingir de parcela patrimonial do indivíduo. Daí a preocupação em dotar o processo de discussão administrativa de regras que não transformem a liquidação numa anomalia administrativa.

Ferirá a capacidade contributiva se a discussão em concreto do tributo se desenvolver sem observância de normas que propiciem ao contribuinte aduzir as suas razões de resistência. Ou se, independente das normas serem garantidoras ou não, o julgador e demais servidores que funcionem no procedimento ajam ao arrepio da capacidade contributiva, a forcem a todo o custo o reconhecimento da exigência tributária por parte do sujeito passivo.

⁹⁶ *O Poder de Tributar e o Estado Brasileiro*, p. 1.

As garantias dos contribuintes – em especial a capacidade econômica - devem estar consagradas num veículo normativo de grande peso, tal qual se verifica em Portugal pela inteligência da LGT.

Neste sentido, já com foco no direito brasileiro, Gustavo Miguez de Mello⁹⁷ assegura que as normas gerais em matéria de legislação tributária são imprescindíveis, na prática, para a observância do princípio de justiça fiscal (tributação de conformidade com a capacidade contributiva) e para que sejam respeitados diversos direitos individuais. Em outras palavras, na ausência da lei complementar de normas gerais em matéria de Legislação Tributária, na vida real o número de violações de direitos individuais seria incomparavelmente maior. Cabe observar que, sem justiça fiscal, tributando além da capacidade contributiva, o legislador estará contrariando a finalidade básica do Direito referente à realização da justiça e contrariando o princípio constitucional da tributação conforme a capacidade econômica.

Igualmente Antonio Manoel Gonzalez e Marilene Talarico Martins Rodrigues:⁹⁸

“Realmente, o contribuinte, tem na Lei Complementar o seu verdadeiro escudo. Ela representa a sua segurança na relação jurídica contra eventuais excessos dos poderes impositivos”.

Entenda-se lei complementar como lei de normas gerais, vez que no Brasil tal categoria de regras pode ser tratada por aquele tipo legislativo.

Ainda sobre a capacidade patrimonial, ensina Alberto Nogueira, em importante nota de rodapé:⁹⁹

⁹⁷ “*Processo Administrativo Tributário*”, pp. 333/334, 339 e 351.

⁹⁸ *Processo Administrativo Tributário*, p. 225.

⁹⁹ *Teoria dos Princípios Constitucionais Tributários*, p. 210.

“Essa é, pois, a moderna concepção do princípio da capacidade contributiva como ‘direito fundamental’ dotado de base constitucional própria, como temos sustentado em trabalhos anteriores...”

Temos a profunda convicção de que esse e outros importantes princípios contribuirão de forma efetiva e essencial para a gestação do novo Direito Tributário, inclusive na vertente humanista, integrando as novas matrizes comunitárias (blocos regionais) e planetárias” (aspas e parêntesis do autor).

No mesmo sentido conclui Paulo Caliendo¹⁰⁰, porquanto tudo que produzir um agravamento da carga tributária de um contribuinte que não possuir um fundamento na sua capacidade contributiva e, por outro lado, não proceder a uma vinculação lógica entre o fator de discriminação adotado e a desigualdade de tratamento jurídico a que se procedeu será considerado como desarrazoado e inconstitucional.

O espectro mais importante da capacidade contributiva reside na ideia de que aqueles que forneçam idêntica capacidade contributiva devem ser tratados igualmente e aqueles que possuam capacidades econômicas distintas devem ser tratados desigualmente.

Daí ser demonstração cabal da isonomia isentar de impostos os cidadãos que não acusem capacidade contributiva, pois estes seriam gravosa e desigualmente tratados se fossem chamados a contribuir com qualquer recurso, invadindo faixa de disponibilidades econômicas dedicada à sobrevivência da pessoa, ao chamado mínimo existencial.

Daí não realizar a capacidade contributiva – muito menos a isonomia – os impostos que incidem sobre a produção e a circulação de bens econômicos dentro da sua cadeia de produção, circulação e consumo, tal qual ocorre com o IVA para os portugueses e com o IPI, ICMS e ISS para os brasileiros. Isto porque pagará o mesmo ICMS incidente sobre um quilo de alimento, por exemplo, cidadãos com capacidade contributiva díspares, e, por conseguinte, em situação nitidamente desigual.¹⁰¹

¹⁰⁰ “*Da Justiça Fiscal: conceito e aplicação*”, p. 392.

¹⁰¹ IPI significa Imposto sobre operações com Produtos Industrializados, tem competência federal e incide na saída do produto industrializado do estabelecimento industrial ou equiparado. O ICMS, de competência do Estado-membro, traduz o Imposto sobre operações de Circulação de Mercadorias e prestação de (alguns) Serviços (transporte e comunicação). Já o ISS expressa o Imposto Sobre Serviços – entregue aos Municípios - e

Destarte, assume a capacidade contributiva a mesma significação no Brasil, embora tenha o constituinte preferido a expressão capacidade econômica, criticada na doutrina que acompanha a terminologia adotada pelos juristas portugueses.

Com efeito, reza o §1º do art. 145 da CFB: “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...”, redação que vem suscitando dúvidas de interpretação pelos operadores do direito no sentido de saber se a tolerância do constituinte, ao adotar a expressão *sempre que possível*, alcança apenas a possibilidade de só alguns impostos terem caráter pessoal, admitindo-se a existência de outros impessoais, ou se esta tolerância relativiza também a observância da capacidade contributiva para certos impostos.

Apesar da esmagadora maioria da doutrina defender o ponto de vista de que a relativização do constituinte só alude à pessoalidade dos impostos, na prática vários impostos foram instituídos sem que o referido princípio fosse atentado, a exemplo dos anteriormente citados, incidentes sobre a produção e circulação de bens econômicos (produtos industrializados, mercadorias e serviços).

À guisa de conclusão, percebe-se grande pertinência entre a capacidade econômica do contribuinte e o procedimento tributário português e processo administrativo tributário brasileiro, muito embora este princípio seja mais explorado em ambos os países no âmbito do direito material, apenas aqui visto sob um ponto de vista especial.

4.1.6. Proteção dos direitos e interesses do cidadão.

recai sobre a prestação de serviços não alcançados pelo imposto anterior. Claro que cada um deles possui uma série de características que não comportam ser analisadas no presente estudo, pois se correria o risco de se afastar desnecessariamente do foco da questão.

Os direitos e garantias fundamentais decorrem dos direitos subjetivos reconhecidos para o homem. Decorrem da tutela de valores essenciais, a exemplo da vida, liberdade, igualdade, segurança e propriedade¹⁰². Particularmente no que tange a esta última, a atividade de tributar deve encontrar contrapesos, criados pelo próprio ordenamento jurídico, vez que por implícito tem o cidadão direito a uma tributação justa e isonômica.

Deste jeito se posiciona José Campos Amorim:¹⁰³

“A noção de direitos do Homem não é recente. A Grande Carta de 1215 estabeleceu as premissas do direito à liberdade, à segurança, ao juiz, e à proteção do direito de propriedade. Mais tarde, os grandes princípios em matéria de liberdade individual foram consagrados no Acto de ‘habeas corpus’ de 1679, e os do processo equitativo e da liberdade de opinião no *Bill of Rights* de 1689. A idéia mesmo de protecção internacional foi anunciada em 1747 pelo Abade São Pedro no seu Projecto de paz perpétua na Europa” (aspas e destaques do autor).

No mesmo sentido, Adriano da Luz,¹⁰⁴ com foco no ordenamento brasileiro, fazendo a ligação entre processo administrativo e direitos fundamentais, ao aduzir que talvez a atividade processual seja a maneira mais democrática de se chegar à prolatação de um ato administrativo. *Então, o processo caracteriza-se como instrumento de garantia dos direitos individuais*. Ao administrado não será apenas dado o dever de submeter-se aos atos estatais, pois o caminho processual prestar-se-á a proteger o direito material dos particulares.

A prerrogativa da tributação equânime não passa somente pelo abalizamento da norma em abstrato, a obedecer preceitos constitucionais, passa outrossim pela obediência ao tributo quando exigido em concreto. E o processo de concreção da exigência tributária envolve a obtenção da certeza e da liquidez do lançamento, cujo modo de discussão igualmente deverá ser justo e imparcial.

¹⁰² No que tange à possibilidade de se admitir escutas telefônicas para obtenção de provas, consulte-se o Ac. STA 0878/08, publicado em 30/10/08, relatoria do Exmo. Dr. Costa Reis.

¹⁰³ “*A Protecção Européia dos Direitos do Homem*”, p. 141.

¹⁰⁴ “*Princípios Constitucionais da Administração Pública e a Lei nº 9.784/99: A Nacionalização da Legislação de Regência do Processo Administrativo Brasileiro*”. pp. 10/11.

Por este viés, a lei procedimental haverá de realizar os direitos e garantias fundamentais do cidadão-contribuinte, porquanto ajuda a zelar pela propriedade. Um tributo cobrado em excesso, porque teve seu debate administrativo instrumentalizado em regras e atos descoordenados, compromete direito fundamental, pode alcançar até confisco.

E pode ir mais fundo, quando se confronta o direito de exigir tributos com os direitos da pessoa humana. A lei procedimental haverá de contribuir para que só se exija tributo quando, de fato e de direito, a pessoa seja devedora, pois do contrário se estará vilipendiando a sua dignidade cidadã e se estimulando a tirania.

Neste correr, Diogo Leite de Campos:¹⁰⁵

“Na liberdade própria do ser humano e da colectividade, sem a qual não haveria ser humano e portanto colectividade humana, para além da liberdade de pensar e exprimir a sua opinião, de ter uma religião ou de não ter, de actuar economicamente, de transformar o mundo exterior, de seguir o seu plano de vida, de conformar a sua personalidade, há também a liberdade de pagar ou de não pagar impostos. Este é um elemento fundamental para afastar a governação despótica que leve, nomeadamente através daquilo que eu já caracterizei como a homeopatia da tirania, à absorção lenta mas constante do privado pelo público, da sociedade civil pelo Estado através da apropriação dos bens por este através de impostos”.

Faça-se o contraponto com as lições de José Casalta Nabais no sentido do pagamento de impostos constituir-se num dever fundamental dos cidadãos, responsável por nutrir o Estado de recursos para que este organize a vida em sociedade e satisfaça as suas necessidades básicas.

Afirma o citado tributarista:¹⁰⁶

¹⁰⁵ *O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos*, p. 127.

¹⁰⁶ *O Dever Fundamental de pagar Impostos*, p. 185.

“Noutros termos, o imposto não pode ser encarado, nem como um *mero poder* para o estado, nem simplesmente como um *mero sacrificio* para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado” (itálicos originais).

No interior das liberdades fundamentais, ainda José Casalta Nabais¹⁰⁷ em outra obra percebeu um aspecto importante, ínsito à pessoa física e à empresa, extensivo a todas as pessoas jurídicas, o que chamou de liberdade de gestão fiscal. Eis o pensamento do jurista:

“Todavia, em sede das liberdades económicas, não podemos deixar de dar notícia duma liberdade fundamental, expressão importante da liberdade de iniciativa económica e de empresa. Trata-se da liberdade de gestão fiscal, uma liberdade imprescindível ao funcionamento da economia de mercado e, por conseguinte, uma liberdade estruturante dum Estado fiscal. Em sentido amplo, esta liberdade exige a maior amplitude possível para a livre decisão dos indivíduos e empresas, inclusive para planificar a sua vida económica sem consideração das necessidades financeiras da comunidade estadual” (destaques do autor).

Portanto, sob o clarão dos direitos e garantias fundamentais, com direta repercussão tributária na capacidade contributiva vista logo a seguir, a lei procedimental fará com que o sujeito passivo sofra a tributação na medida correta da sua capacidade económica, em conformidade com o que o constituinte imaginou e a legislação competente instituiu.

Discutir administrativamente o tributo sem uma disciplina adequada aumentará o risco de que o lançamento errôneo persista porque desenvolvido dentro de um procedimento tendencioso, desigual, injusto e equivocado. E um lançamento que teime em valer como título de exigência simplesmente porque um princípio procedimental não foi observado na legislação poderá fazer com que o contribuinte – sobretudo a incauta maioria – acabe recolhendo o tributo em dose inadequada, ou, quando nada, passe pelo constrangimento da cobrança judicial e sofra consequências político-administrativas em virtude disto.

¹⁰⁷ *Direito...*, ob. cit., p. 162.

Louvando-se do magistério de Paulo de Barros Carvalho, o jurista Roque Carraza¹⁰⁸ assinala que os direitos e garantias fundamentais do cidadão-contribuinte haverão de estar encerrados em diploma especial, num verdadeiro Estatuto:

“Define-se o estatuto do contribuinte, ao pé de nossa realidade jurídico-positiva, como a somatória, harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais sobre matéria tributária, que, positiva ou negativamente, estipulam direitos, obrigações e deveres do sujeito passivo, diante das pretensões do Estado (aqui utilizado na sua acepção mas ampla e abrangente – entidade tributante). E quaisquer desses direitos, deveres e obrigações, porventura encontrados em outros níveis de escala jurídico-normativa, terão de achar respaldo de validade naqueles imperativos supremos, sob pena de flagrante injuridicidade” (parêntesis e destaques originais).

Por fim, soa óbvio que se inserem nos direitos e garantias do cidadão aqueles exercidos quando este exerce o papel de contribuinte, ao cumprir importante função social, que é a de recolher tributos para o erário no sentido de este dar a devida destinação aos recursos.

Em outras palavras: da mesma maneira que o cidadão conta com escudos gerais forjados pela ordem jurídica instaurada num determinado Estado, há um leque de tutelas especiais que são acionadas quando ele passa a exercer o papel de mantenedor e supridor das necessidades sociais, no instante em que se ocupa de pagar tributos. Foi-se o tempo em que o tributo era cobrado arbitrariamente, ao talante da autoridade governamental, pois esta atividade encontra fortes limitações principiológicas protetivas do contribuinte e seu patrimônio. Algumas delas, intrincadamente voltadas para o procedimento tributário, serão vistas no próximo capítulo.

Na esteira dos direitos e garantias fundamentais do cidadão e dentro da ótica do direito tributário, o legislador constitucional brasileiro não só reconheceu o princípio em comento como o homenageou ao nominar uma seção inteira da CFB de *limitações ao poder de tributar*.

Claro está a sua intenção em por freios ao poder de tributar conferido ao Estado. Interessa, sim, à sociedade brasileira, que sejam carreados recursos para a promoção de obras e serviços

¹⁰⁸ *Ob. cit.*, p. 408.

públicos para o seu bem-estar. Mas interessa a ela na mesma intensidade que este poder seja exercido em absoluto respeito aos direitos e garantias primordiais da pessoa humana, porque do contrário a atividade tributária perderia a sua nobre missão de praticar justiça, de retirar parte da riqueza de quem deva realmente contribuir e reparti-la para os mais necessitados.

Os juristas brasileiros costumam chamar o princípio em jogo de proteção do contribuinte, expressão que acaba por reverberar a mesma mensagem transmitida pelos tributaristas portugueses.

4.2. Separação de Poderes.

Também chamado de divisão de poderes, não tem o princípio a intenção de fragmentar o Estado. Este continua uno, indivisível, apenas prerrogativas nucleares por ele desempenhadas são repartidas em esferas diferentes de poder, até para evitar a tirania, a concentração de responsabilidades e a condução dos desígnios polarizada num só ente.

Atine, portanto, a questões ligadas ao exercício das competências dos órgãos de soberania, de forma a distribuir funções estatais primordiais a instituições distintas, dentro do contexto de que o poder surge associado a grupos sociais, ministérios religiosos, cidades e corporações, portanto facetas da sociedade que devem ser levadas em consideração.

Funções estatais primordiais distintas porquanto elaborar leis, executá-las e exercer a jurisdição devem estar nitidamente delineadas e identificadas umas das outras.

Instituições distintas porque tais funções deverão ser entregues a entes autônomos, que a exercerão prioritariamente, vale dizer, parlamento, governo e tribunais. Mas isto não significa que estas instituições, conquanto assumam como precípua uma destas funções, não possam exercer secundariamente as demais. Logo, nada obsta poder um tribunal editar leis (em

sentido amplo, de cunho normativo, a exemplo de um provimento ou resolução) para ordenar a sua estrutura interna e administrar as suas próprias finanças, embora prioritariamente sua função seja a de efetuar a prestação jurisdicional.

Daí tais instituições se inter-relacionarem tendo em mira o sistema de freios e contrapesos, de sorte que nenhum deles poderá ter proeminência sobre o outro, a podar tentativas quando uma intentar exacerbar nos seus poderes.

O que se quer com a separação de poderes é ordenar funções primordiais à própria existência do estado, elencando atribuições para o Executivo, Legislativo e Judiciário – no modelo de Montesquieu –, a serem reconhecidas forçosamente na constituição e jamais em tipo legislativo de escalão inferior.

A partir desta estruturação constitucional que cada um dos Poderes saberá claramente os seus limites de atuação, absolutamente intransponíveis, em ambiente onde poderá fluir com facilidade o controle recíproco de poder, o sistema de *checks and balances*.

Natural que muito mais mereceria ser dito sobre princípio tão importante, mas tal mister desvia do foco delineado na presente pesquisa, longe de buscar retratar com profundidade os sobreprincípios mas, à vista deles, examinar outros princípios e direitos deles decorrentes, relacionados ao procedimento administrativo tributário português e ao processo administrativo tributário brasileiro.

Neste compasso, interessa mais de perto analisar o direito de acesso a justiça, porque através dele é acionado o funcionamento do Judiciário, acaso o cidadão se mostre insatisfeito com a desenvoltura do Executivo, ao analisar um lançamento contra ele efetivado.

Direito de acesso a justiça.

Considerado um princípio pela CRP (art. 268-4) e pelo legislador do CPA (art. 12º), o direito de acesso constitui uma advertência e ao mesmo tempo um resguardo criado na lei com o objetivo de garantir ao administrado ter acesso à jurisdição administrativa, agora fora das fronteiras da Administração tributária e dentro do Poder Judiciário, toda vez que ele desejar sejam os atos administrativos revisados pelo citado Poder porque direitos ou interesses legalmente afiançados foram solenemente ignorados na instância administrativa.

Pode ser exprimido em outros termos como o princípio da garantia de acesso ao Judiciário consagrado ao particular para obter o manifesto definitivo a respeito de uma pretensão rechaçada pelo Poder Executivo. Também é conhecido no Brasil como princípio da inafastabilidade da jurisdição.

Embora não tenha vinculação direta com a discussão administrativa do tributo, no sentido de não ocorrer dentro daquele procedimento, pode ser invocável em função deste, até porque a depender do teor da decisão administrativa nascerá o direito à revisão judicial.

Todavia, o principal objetivo de inseri-lo no presente trabalho é no sentido de diferenciá-lo do direito à informação e ao acesso a registros e documentos, previstos na CRP (art. 268º), cuja abordagem será feita logo a seguir.

Como se viu, o acesso à justiça é mais conhecido no direito brasileiro como inafastabilidade da jurisdição, e de certa forma se manifesta através da dicção do inciso XXXV do art. 5º da CFB, ao advertir que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

Consequência imediata da afirmação deste direito é a inteligência da Súmula Vinculante 28, editada recentemente pelo STF, ao estatuir que é inconstitucional a exigência de depósito

prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade do crédito tributário, pois se pontificasse a exigência o direito pleno de acesso ficaria mitigado em relação àqueles que não dispusessem de divisas para mover a ação.

Capítulo 5.

5. Respeito pelos direitos e garantias dos contribuintes, seus desdobramentos no procedimento administrativo tributário português e no processo administrativo brasileiro.

Não há dúvidas que os aspectos explorados no presente capítulo poderiam estar muito bem acomodados no capítulo anterior, como decorrência do princípio fundamental geral de proteção dos direitos e garantias do cidadão.

Entretanto, este assunto ganha tanto relevo na teorização do fenômeno tributário – com repercussões inevitáveis no procedimento pós liquidação - que se optou pela abertura de um capítulo especial neste sentido.

Qualquer inovação tributária sempre deverá passar pelo crivo dos direitos e garantias do sujeito passivo. Uma nova exação que se crie, um aumento de carga que se instale, um benefício fiscal que se retire, estas e outras iniciativas só poderão encontrar receptividade no direito se estiverem conformes com os princípios régios guardadores dos contribuintes.

Por conseguinte, garantias como a cooperação recíproca entre Administração e administrado, a necessidade de decisões fundamentadas, o culto ao sigilo fiscal e o estímulo à participação ativa no processo de discussão da exigência fiscal serão temas a partir de agora desenvolvidos em boa conta.

Por enquanto, interessa enfatizar que tais direitos assumem tanto valor na construção científica que houve quem os categorizasse em várias gerações.

Com efeito, Diogo Leite de Campos enxergou-os de um prisma geral – e não puramente tributário - sob o ponto de vista da pessoa, em raciocínio talhado no direito civil, de sorte que seriam sequenciados em três gerações.

A primeira corresponderia aos direitos individuais, aos direitos contra o Estado e contra terceiros, o direito à privacidade, à integridade física, entre outros. São aqueles direitos que se inserem em esferas de autonomia individuais, a excluírem a ingerência de qualquer outra pessoa, nos quais sobressaem os direitos de propriedade e os de participação na vida política e social.

A segunda traduziria o rol de direitos que impõem ao Estado obrigações de conduta no intuito de tutelar os bens jurídicos respectivos, no sentido de promover as condições jurídicas e materiais de sua realização. Aqui se incluem os direitos de exigir uma prestação à sociedade, a exemplo de uma boa educação, habitação decente, trabalho condigno, só para ficar nestes.

Já os de terceira geração ensejariam uma constante e intensa participação nos atos do Estado, interferindo decisivamente nas decisões deste último e na condução da gestão da coisa pública, a bem da sociedade.

Ensina o autor:¹⁰⁹

“E, hoje, os direitos da pessoa de terceira geração são direitos de participação.

(...)

... Redescobrimo-se que o ser humano não é uma ilha, vem aprofundar-se a relação entre ele e a sociedade em termos da necessária solidariedade. Em que o eu, sem deixar de o ser, se transforma em nós, que reenvia ao eu. ‘Descobrimo-se’ direitos de protecção (inter-relação) de grupos, como a família, as mulheres, os velhos, o direito à segurança colectiva, a um meio ambiente são, à qualidade de vida, etc. Acentuando-se a participação dos cidadãos na vida pública e administrativa, em termos de assunção por aqueles do Estado transformado em Estado-dos-cidadãos, logo dos-direitos (ou das liberdades, em outra perspectiva)” (aspas e parêntesis do autor).

¹⁰⁹ *O Sistema... ob. cit*, pp 94/95.

5.1. Confidencialidade.

A confidencialidade constitui aspecto importante no procedimento administrativo tributário porque toca valores supremos, ou seja, o direito à informação de fatos que sejam de interesse extraindividual, contrapondo-se ao direito de reserva à vida privada, seja de uma pessoa física, seja de uma pessoa jurídica.¹¹⁰

São de inspiração dos teóricos alemães os esforços de harmonizar um direito supremo quando este pode num primeiro instante conflitar com outro. Por vezes aparece o dilema de divulgar a situação tributária de quase insolvência de alguém, num gesto de preservar a formação de novos credores, em contrapartida à ideia de proteger a intimidade deste alguém a bem dele próprio, até porque estará ele esperançoso em nutrir forças e se reerguer de situação tão periclitante.

Ao meio destas difíceis questões surge a confidencialidade, de sorte a determinar à autoridade tributária reservar segredo quanto a dados recolhidos sobre a situação fiscal dos contribuintes ou elementos de natureza pessoal que eventualmente passem a saber em função do procedimento, consoante inteligência do LGT (art. 64-1).

Entenda-se devassa da situação tributária dos contribuintes os dados que traduzam sua capacidade contributiva, isto é, rendimentos percebidos, despesas contraídas, bens integrantes do patrimônio. Consideram-se revelados elementos de natureza pessoal os que dispam a situação financeira do contribuinte, suas transações monetárias e mercantis, afetando a sua vida íntima, a menos que tais dados sejam públicos, livremente resgatados por outras vias (cartórios, sítios de internet etc.).

¹¹⁰ Em tese não se descarta a ideia de se preservar a “privacidade” de uma empresa cuja divulgação desnecessária de fatos possa lhe causar a ruína.

Tal entendimento se colhe de decisão proferida em 20.5.2003 (Proc. 0786/03) pelo Supremo Tribunal Administrativo – STA, da lavra do Exmo. Relator Pimenta do Vale, no qual se arremata o seguinte:

“Sendo assim e uma vez que a pretensão da requerente visa dados que têm a ver com a capacidade contributiva daquele contribuinte, tal como ficou definida, viola aquele princípio da confidencialidade e intimidade da sua vida privada, tanto mais que não se verifica, por não provados, nenhum dos pressupostos a que alude o n.º 2 do art.º 64.º da LGT, nem tão pouco vem provado que esses dados se destinem à fundamentação de reclamação, recurso ou impugnação judicial, o que determinaria a cessação do dever de sigilo”.

Não obstante, o sigilo pode cessar por vários fatores, a saber: autorização do próprio contribuinte, em caso legalmente previsto de renúncia a um direito fundamental; cooperação legal da administração tributária com outras entidades públicas, na medida dos seus poderes, a exemplo do Ministério Público, Ordem dos Advogados e Assembleia da República, entre outras¹¹¹; assistência mútua e colaboração da administração tributária com os fiscos de outras nações resultantes de acordos internacionais, quando houver reciprocidade; cooperação com o Poder Judiciário, nos limites da lei.

Novamente o STA pronunciou-se sobre a matéria, designadamente no tocante ao poder do fisco em aceder os dados bancários independente de prévia autorização judicial. O Acórdão, da relatoria do Exmo. Miranda de Pacheco, publicado em 20/8/2008 (Proc. n.º 0715/08), ofereceu a seguinte ementa:

“Ainda que verificados os pressupostos da derrogação administrativa do sigilo bancário prevista no artigo 63.º-B da LGT, uma vez deduzida oposição por parte do contribuinte no acesso às suas contas bancárias com fundamento em sigilo profissional, a administração tributária só poderá aceder a tal informação após autorização judicial concedida no termos do n.º 5 do artigo 61.º da LGT”.

¹¹¹ Importa salientar que se a administração tributária pode nos casos descritos prestar informações a outras entidades públicas, aquela não pode solicitar informações de outras organizações, inclusive as instituições financeiras, salvo se obtiver autorização judicial. Aliás, no Brasil, debate semelhante se trava na doutrina, embora tenha perdido força com a publicação da Lei Complementar 105.

Mais recentemente o STA admitiu não ferir a confidencialidade a iniciativa tomada pelo ente tributante no intuito de ter acesso a dados bancários que se liguem diretamente ao pagamento do IRS e do IRC, caso o contribuinte se recuse a exibi-los e quando se relacionem a documentos atrelados à contabilidade organizada pelo mesmo, conforme se extrai da decisão produzida no Acórdão 0196/11, publicado em 30/3/11, da lavra do Exmo. Relator Antonio Calhau.¹¹²

Tais questões se ligam ao sigilo fiscal porque os dados bancários, agora de posse da Administração tributária, não podem ser revelados a terceiros, salvo situações especiais, conforme visto linhas atrás.

De outra sorte, a confidencialidade não obsta o acesso do sujeito passivo a dados sobre a situação tributária de outros contribuintes que sejam necessários à fundamentação da reclamação, recurso ou impugnação judicial, retirados da informação os dados que permitam identificar a pessoa que serviu de suporte à sustentação.

Também não fere o segredo a publicação de rendimentos declarados ou apurados por categorias de rendimentos, contribuintes e setores de atividades, de acordo com listas que a administração tributária deverá organizar anualmente em nome da transparência e publicidade.¹¹³

¹¹² Eis o teor da ementa:

“I - Ao abrigo do artigo 63.º-B, n.º 2, alínea a) da LGT (na redacção dada pela Lei 55-B/2004, de 30 de Dezembro), a Administração Tributária tem o poder de aceder directamente aos documentos bancários, nas situações de recusa da sua exibição ou de autorização para a sua consulta, quando se trate de documentos de suporte de registos contabilísticos dos sujeitos passivos de IRS e IRC que se encontrem sujeitos a contabilidade organizada.

II - Estando, nos termos do artigo 63.º-C da LGT, os sujeitos passivos de IRC, bem como os sujeitos passivos de IRS que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada, obrigados a possuir, pelo menos, uma conta bancária através da qual devem ser, exclusivamente, movimentados os pagamentos e recebimentos respeitantes à actividade empresarial desenvolvida, bem como todos os movimentos relativos a suprimentos, outras formas de empréstimos e adiantamentos de sócios, ou quaisquer outros movimentos de ou a favor dos sujeitos passivos, os movimentos constantes das referidas contas bancárias revestem a natureza de operações registáveis na contabilidade, pelo que os respectivos documentos terão que ser entendidos como de suporte a registos contabilísticos de sujeito passivo de IRC.”

¹¹³ Há muita discussão no Brasil a respeito da validade jurídica de serem periodicamente publicizados os nomes dos sujeitos passivos que estejam com débitos tributários inscritos em dívida ativa, na iminência de serem executados judicialmente. A discussão arrefeceu, entretanto, com a publicação da Lei Complementar 104,

A conduta do gestor público incondizente com as regras atrás formuladas podem tipificá-lo em conduta infracional criminosa, sem prejuízo de responder administrativamente pelo ato abusivo, conforme reza o art. 91º do Regime Geral das Infrações Tributárias – RGIT.

Outro ponto polêmico reside em saber se fere a confidencialidade se dar ampla publicidade a julgamentos proferidos em procedimentos para discussão do lançamento, com livre acesso aos administrados, no sentido desta divulgação por em risco o futuro econômico-financeiro de certa pessoa singular ou coletiva.

A despeito desta questão ser outrossim abordada mais adiante, cumpre logo ponderar que de fato existem aqui interesses conflitantes, o contribuinte não querendo que seja revelado ao mercado ter sofrido uma imposição tributária - sobretudo se o montante for grandioso, o fisco com a intenção de divulgar aos demais contribuintes em iguais condições qual a posição tomada pelo ente tributante, com o fito de impedir que condutas idênticas de evasão não sejam copiadas. Mais uma vez a necessidade de divulgação ressaíria do interesse coletivo de fazer com que condutas tributárias evasivas não sejam reincididas a bem da arrecadação e, em última análise, a bem da sociedade carente de obras sociais.

O impasse poderia ser facilmente resolvido por dois modos, o primeiro parecendo melhor do que o segundo: ou, antes de se dar ampla publicização, a lei procedimental abriria um prazo para o contribuinte requerer a confidencialidade, após o que a decisão seria tomada pelo próprio órgão julgador, ou a divulgação seria feita resguardando-se os dados que pudessem permitir a identificação da parte envolvida (nome, número do processo, números de cadastro etc.), substituindo-os apenas pelo segmento econômico ao qual pertence.

alteradora do CTN, que determinou expressamente não implicar quebra de sigilo fiscal a divulgação deste tipo de informação, nem os contribuintes sujeitos a representações fiscais para fins penais ou que possuam dívidas parceladas ou em regime de moratória.

A confidencialidade é mais conhecida no Brasil como sigilo fiscal. Idênticas discussões são travadas a respeito dos limites impostos ao fisco para que informações particulares do contribuinte sejam divulgadas.

Registre-se que o último capítulo da presente pesquisa abordará algumas questões correlatas à discussão administrativa do tributo, entre as quais está o sigilo fiscal quando confrontado com o sigilo bancário.

Por ora basta acrescentar que o sigilo fiscal encontra disciplina na parte final do CTN, designadamente no art. 198, no qual se regimenta ser vedada a propagação, por parte da Fazenda Pública e seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

5.2. Participação.

No sentido administrativo mais genérico, os órgãos públicos devem assegurar a participação dos particulares na formação das decisões, bem como das associações que tenham como objeto a defesa dos interesses deles.

Pela participação se consolida o direito do contribuinte obter as informações necessárias para combater exigências tributárias infundadas e de sempre ser ouvido antes de ser proferida uma decisão administrativa.

Mas há um outro prisma interessante revelado pelo princípio, enxergado por José Antônio Costa Alves e Jesuino Alcântara Martins¹¹⁴, vale dizer, o de propiciar ao contribuinte ser um

¹¹⁴ *Manual de Procedimento e de Processo Tributário*, pp.123/124.

coparticipante da própria decisão que lhe diz respeito, de forma a torná-la a mais consensual e correta possível.

Segundo J. L. Saldanha Sanches e João Taborda da Gama¹¹⁵, a audição do contribuinte na busca da correta determinação do *quantum debeatur* tributário não pode ser confundida com a colaboração da Administração com os particulares, examinada em outro setor do trabalho.

Sobre estes dois novos aspectos da Administração Pública, o opinativo de Antonio Francisco de Sousa¹¹⁶:

“Um e outro (audição e cooperação) caracterizam o paradigma de uma nova Administração, a Administração do limiar do século XXI, que procura o diálogo com o particular, consultando-o, ouvindo-o, informando-o e esperando a colaboração deste ... sem que isto signifique perda de autoridade” (parêntesis da transcrição).

A previsão para o princípio em epígrafe começa pelo disposto no art. 8º do CPA, ao assegurar aos particulares e respectivas associações mandatárias a participação na gênese das decisões que lhes forem pertinentes.

Com base no conteúdo encontrado na LGT, a participação se origina da oportunidade que possui o contribuinte de poder influir no processo de formação das decisões tomadas no procedimento administrativo tributário.

Já o CPPT reforça que como o procedimento tributário é regido pelo contraditório, deve o contribuinte participar na formação das decisões, com base em critérios elencados na lei.

¹¹⁵ “Audição – Participação – Fundamentação: A co-responsabilização do sujeito passivo na decisão tributária”, p. 275.

¹¹⁶ *Ob cit*, p. 62.

Naturalmente, o referido princípio brota do primado da democracia, pois a participação cidadã bem demonstra que sobre os atos da vida civil deve a pessoa deles tomar conhecimento e mais, contribuir para a sua formação conjuntamente com a Administração Pública.

Nunca é demais lembrar que a CRP (art. 267, nº 5) assegura aos cidadãos o direito de participação na formação das deliberações que lhes disserem respeito. E, neste teor, soa claro que qualquer pessoa, contribuinte pessoa singular (física) ou coletiva (jurídica), direto, substituto ou responsável (subsidiário), enfim qualquer interveniente tributário que funcione no procedimento e que esteja com seus direitos na berlinda.

Pela participação o contribuinte poderá exigir que no bojo do procedimento sejam promovidas audiências e exercitado o contraditório. Note-se, portanto, haver estreita correlação entre aquela e este último, pois a participação surge quando se abre espaço para o contraditório. Mas correlação não traduz identidade.

Para Joaquim Freitas Rocha¹¹⁷, a participação é princípio mais amplo do que o contraditório porque a primeira também ocorre em situações não reativas, mas que apenas registre momentos nos quais o sujeito passivo tenha que se manifestar no sentido de esclarecer ou prestar informações junto ao órgão competente.

Tal princípio é tão importante no procedimento tributário que a sua inobservância poderá acarretar a invalidade dos atos administrativos.

Embora no Brasil os estudiosos da matéria não façam referência à participação como princípio, inclusive com o realce dado no direito português, não há dúvidas de que este princípio guarda certa similitude com o contraditório, sobretudo se aquele for examinado *ampliativamente* ao que subscreveu o legislador lusitano, no sentido de identificá-lo não só nas fases culminantes de prolação das decisões, mas em todo ato procedimental praticado.

¹¹⁷ *Ob. cit.*, p. 106.

Repise-se: esta é uma interpretação ampliativa, desenhada além-fronteiras do referenciado na lei. Logo, é possível dizer que, apesar das semelhanças, não há como confundir um pelo outro, o primeiro com campo de atuação mais genérico, fora e dentro do rito de procedimento, e de significado mais específico, por dizer respeito à faculdade do administrado ser ouvido no instante imediatamente anterior à elaboração das decisões e não durante todo o desenrolar do processo, neste movimento de ação e reação típico do contraditório. Visto sob estas luzes, é de se afiançar que inexistente na legislação constitucional brasileira, no CTN e nas leis federais que tratam do processo administrativo geral e tributário qualquer referência à participação em sentido estrito.

Considerando que muito se falou a respeito do contraditório em outra passagem da presente pesquisa, haverá um outro momento em que será feita a contextualização para a realidade brasileira.

Note-se que o contraditório propriamente dito resulta do princípio do devido processo legal, de forma a traduzir muito mais um direito do que um princípio, não obstante o legislador lusitano tratá-lo textualmente como um princípio, na literalidade do art. 45º do CPPT.

Aliás, o princípio da participação demonstra muito mais ser um derivativo especial do contraditório – a ponto de se descartar dele - do que ser genuinamente uma sinonímia. A confusão decorre da dicção adotada no dispositivo atrás mencionado que, sob o título de “Contraditório”, estatui estar o procedimento tributário submisso a este princípio, “*participando* o contribuinte, nos termos da lei, na formação das decisões” (sic; itálicos da transcrição). Destarte, uma boa interpretação adotável no caso seria considerar que o legislador quis realçar o contraditório, corolário natural do devido processo legal, e procurou em paralelo lembrar o que já vem sendo assinalado desde a CRP (art. 267-1 e 5), passando pelo CPA (art. 8º) e pela LGT (art. 60º), vale dizer, a exigência do interessado participar intensamente do processo de formação das decisões, a teor da administração aberta. Tanto assim é que o princípio da participação se espraia para além do procedimento administrativo propriamente dito, pois se expressa também nas audições públicas constituídas com o fito de formar atos e regulamentos administrativos.

Não será exagero afirmar que, em sede de procedimento administrativo, constitui a participação uma espécie de mutação evolutiva do contraditório, criada para atender de maneira completa e profunda os valores da democracia, a essência da administração pública moderna, embora possa se lhe atribuir autonomia valorativa própria como a que parece ter dado o legislador lusitano.

5.2.1. Direito de informação.

É através do direito de informação que o contribuinte exige saber do andamento dos procedimentos administrativos, procura tomar conhecimento das decisões definitivas, reclama obter uma estimativa de conclusão do procedimento, busca se inteirar de sua situação tributária, de modo que isto se reflete na prática em autorizar comportamentos como requerer a expedição de certidões, solicitar declarações autenticadas, extrair cópias dos autos e consultar processos que não tenham algum tipo de restrição como, por exemplo, envolver segredo de estado.

Além de previsto na LGT, conforme atrás enunciado quando da apresentação deste diploma e suas linhas principiológicas, o STA¹¹⁸ bem explicitou a abrangência deste direito.

Com efeito, referido Tribunal firmou que o direito à informação concretiza-se de diversas maneiras, a exemplo da consulta do processo, a reprodução ou declaração autenticada de documentos, a prestação da indicação sobre a sua existência e conteúdo, além da passagem de certidões.

¹¹⁸ Ac. 0812/10, publicado em 02/12/10, relatoria do Exmo. Dr. Costa Reis. Ainda sobre o direito à informação e ao acesso, há os Ac. STA 998/08, publicado em 25/02/09, 0288/09, publicado em 20/5/09, 0279/09, publicado em 27/5/09, e 0451/09, publicado em 08/7/09, das relatorias dos Exmo. Drs. Pais Borges, Fernanda Xavier, Edmundo Moscoso e Políbio Henriques, respectivamente.

Todavia, não pode prosperar quando a recusa de exibição de documentos ou a divulgação das informações mesmo se tornarem legítimas, quando aqueles e estas sejam confidenciais ou reservados, quando a sua propagação puser em causa segredos referentes à vida comercial, industrial ou científica, ou sobre a vida interna da entidade solicitada a prestá-las, ou ainda quando a prestação da informação resulte em vilipêndio intolerável de direitos ou interesses de terceiros.

Fazem parte do domínio deste direito as conhecidas informações vinculativas (semelhante à consulta tributária do direito brasileiro), solicitadas pelo sujeito passivo, as quais, quando prestadas pela administração fiscal, obriga-a a seguir nos seus precisos termos e tendo em conta os elementos de fato em que se baseou, de sorte que não poderá agir de modo diverso, salvo se a lei mudar ou surgir decisão judicial em contrário. Há ainda como desdobramento a informação vinculativa urgente, com prazo para resposta reduzido, cujo pedido conterà a descrição dos fatos e uma proposta de enquadramento tributário, implicitamente aprovada se inexistir pronunciamento dentro daquele lapso.

Aduza-se que a despeito de inexistir uma sanção específica pela inobservância do direito à informação por parte do fisco, dúvidas não há de que dispõe o contribuinte prejudicado de remédio judicial, a chamada intimação para um comportamento, prevista no art. 147º do CPPT.

Inexoravelmente também se admite no Brasil o direito à informação, por ser uma evidente decorrência do arquivo aberto. Para exercê-lo a contento, será permitido ao contribuinte acessar as informações necessárias para contradizer a exigência fiscal, resguardadas por igual as situações de sigilo que induzam ser mais importante não revelar o dado do que disponibilizá-lo.

5.2.2. Direito de audiência.

Decorre do princípio da participação o direito franqueado ao sujeito passivo de participar em audiência – também conhecida como audição prévia - do processo construtivo das decisões tomadas no procedimento administrativo em geral – inclusive o tributário -, pelo menos daquelas que possam afetar sua esfera patrimonial.

Impõe-se a audição apenas quando houver instrução, esta última entendida não só quando forem apurados os fatos mediante análise das provas, mas também quando houver necessidade de esclarecer questões de direito.

Objetivamente manifesta-se no direito de ser ouvido antes do ato final de liquidação, no direito de se manifestar antes do indeferimento total ou parcial de postulação por ele efetuada, no direito de tecer suas considerações antes de ser revogado qualquer incentivo ou ato administrativo em matéria fiscal, no direito de audição antes da decisão pelo emprego dos métodos indiretos¹¹⁹ e no direito de ser escutado antes da conclusão do relatório da inspeção tributária.¹²⁰ Nestas hipóteses aparece o dever da Administração Tributária dar ciência ao sujeito passivo do projeto de decisão e seus fundamentos, uma espécie de esboço daquilo que deverá sair como produto final de pronunciamento da autoridade a respeito da matéria controvertida.

Assim, diante de um projeto de decisão, pode o contribuinte aduzir argumentos, produzir provas, alegar e demonstrar fatos novos, além de requerer fundamentadamente novas diligências no intuito de conseguir um pronunciamento diferente daquele contido no projeto notificado.

Além destas hipóteses, o próprio fisco – através da Circular 13/99, de 08/7/1999, da DGCI – instruía seus agentes a concederem o direito de audição nos seguintes desdobramentos: nas

¹¹⁹ No Brasil a aplicação dos métodos indiretos equivale ao instituto do arbitramento da base de cálculo, conforme previsto no art. 148 do CTN, que tanta celeuma causa entre os tributaristas daquele país como em terras portuguesas.

¹²⁰ Outra hipótese de audiência obrigatória se mostra quando da reversão da execução fiscal contra o responsável subsidiário, hipótese que escapa ao cerne da presente pesquisa, voltada exclusivamente para o procedimento.

decisões que se fundamentam em fatos não revelados nos pedidos de modo geral e recursos opostos pelo contribuinte; nas decisões que se fundamentam em elementos que deveriam ter sido submetidos à audiência prévia, desatendida anteriormente; nas decisões em que o órgão competente altera o sentido do projeto de decisão e respectivos fundamentos, mesmo que este tenha passado pelo crivo da audiência do contribuinte; nas decisões em que o órgão competente modifica o projeto de decisão favorável ao sujeito passivo. Em relação ao primeiro caso, Jorge Lopes de Sousa¹²¹ entende que não só os fatos não revelados, mas também as novas questões de direito em desfavor do contribuinte merecem se submeter à audiência.

Apesar de originar-se de regramento constitucional (CRP, art. 267-5) e do CPA ter contemplado este direito para ser aplicado de imediato – e não só subsidiariamente - a todos os procedimentos administrativos, inclusive o tributário, Pedro Machete retira-lhe a natureza jurídica de direito fundamental para apenas conferir-lhe a natureza jurídica de direito subjetivo legal-procedimental, de sorte que a sua violação não importará em nulidade da decisão final mas tão-só a sua anulabilidade, pelo menos em tese.

São dele as seguintes palavras¹²²:

“É verdade que o direito de ser ouvido no procedimento tributário tem uma função e um alcance claramente defensivos da esfera patrimonial do contribuinte e da verdade material da tributação. Todavia, não se pode dizer que tal formalidade corresponda a uma condição necessária, indispensável à garantia ou à realização dos direitos fundamentais dos cidadãos...”

Em sentido contrário, Daniel Martins Geraldo Taborda¹²³, ao entender que a falta de audiência compromete direito fundamental e provoca a nulidade do ato, não só a sua anulabilidade. Mas adverte por outro lado que tal faculdade não pode ser manejada exageradamente, sob risco de haver procrastinação e abuso de direito, em prejuízo à simplicidade e eficiência procedimentais.

¹²¹ *Ob. cit*, p. 248.

¹²² “*A Audiência Prévia do Contribuinte*”, p. 330.

¹²³ “*O Direito de Audiência no Procedimento Tributário*”, p. 153.

De outra sorte, conquanto inexistia completa pertinência com o tema central do presente estudo, pelo fato de estar fora do rito procedimental propriamente dito, assinala-se o pensamento de Maria Amélia Barradas Carlos¹²⁴, no sentido de que o direito à audição deve ser ainda mais louvado nos casos em que a autoridade administrativa competente determina a reversão de uma execução fiscal contra o administrador ou o gerente da sociedade comercial originariamente executada, caso em que as ditas pessoas deverão ser ouvidas, sob pena de elas não poderem ser responsabilizadas.

Fica dispensada a audição, entretanto, se a liquidação for efetuada com base na própria declaração do contribuinte, o que implicaria numa manobra desnecessária querer ouvir o contribuinte daquilo que ele já disse como era, ou quando a decisão do Poder público lhe for favorável. Todavia, Jorge Lopes de Sousa¹²⁵ defende que se a liquidação for efetuada com base nas declarações do contribuinte, mas com enquadramento jurídico diferente, se torna cabível a audição.

Ainda prevalece a dispensa no caso da liquidação ser feita oficiosamente (de ofício), com base em valores objetivos previstos na lei, desde que o contribuinte nada faça quando notificado para apresentação da declaração em falta.

A citada Circular administrativa apontava que descabe a audição quando 1) inexistir o dever de decidir, designadamente nos casos em que o fisco já tenha se pronunciado há menos de dois anos sobre pedido do mesmo autor com idêntico objeto e fundamentos, quando 2) se ultrapassou o prazo legal de revisão do ato tributário, quando 3) se tratar de pedido de informação prévia vinculativa, cujo resultado vincula a administração mas não obriga o contribuinte, quando 4) o fisco apenas aprecie fatos fornecidos pelo contribuinte, limitando-se o *decisum* a fazer a interpretação das normas aplicáveis ao caso, mesmo que a pretensão seja improcedente, quando 5) o fisco atue só no âmbito dos poderes vinculados, como serão os casos das liquidações feitas por imposição legal com base no total da matéria coletável do

¹²⁴ “Meios de Reacção à Preterição do Direito de Audição Prévia em Situações de Reversão”, pp. 107 e 113.

¹²⁵ *Ob. cit.*, p. 251.

exercício mais próximo que se encontrar determinada e quando 6) o fisco pratique atos com base em fatos já submetidos à audição prévia noutra fase do procedimento, exceto se surgirem outros fatos ou o rito acusar procedimentos sequenciais ou possuir diversas fases. No primeiro caso se por opção administrativa for proferida nova decisão, haverá necessariamente a audiência prévia; na quarta e quinta situações, todavia, a audição se mostra imprescindível, pois contraria o interesse do contribuinte, mesmo que o caso sob exame aborde regime legal claramente definido na norma.

Valendo-se do CPA (art. 103-1), há situações práticas no procedimento tributário – algumas arroladas nas decisões abaixo – que parecem justificar a dispensa da audição para uma das hipóteses ali elencadas, isto é, quando a decisão tiver caráter urgente, o número de interessados a ouvir seja elevado e impraticável, caso em que será feita uma consulta pública, ou quando a diligência possa comprometer a execução ou a utilidade da decisão.

Calcada na primeira hipótese, a administração fiscal já deixou de ouvir o contribuinte para salvaguardar o prazo de caducidade da liquidação, atitude que encontrou repulsa da doutrina e do STA, vez que aquela já dispõe de prazo extenso para efetuar o ato liquidatório, de modo que se está na iminência de perdê-lo não poderá em função disto sacrificar o direito de audição do sujeito passivo. A consulta pública, em princípio, se torna incompatível com a confidencialidade, princípio aqui examinado. Já a dispensa face o comprometimento da utilidade da decisão encontra ampla ressonância no procedimento tributário, como apreensão de bens, documentos e sobretudo a quebra do sigilo bancário.

Antonio Lima Guerreiro¹²⁶ elucida que o direito de audição só é exercitável quando o pedido ou reclamação tiverem aptidão para iniciar um procedimento, mesmo que a resposta lhe seja desfavorável. Simples pedidos para providências administrativas de menor relevo não justificam uma audiência prévia.

¹²⁶ *Lei Geral Tributária Anotada*, p. 277.

Desde a época em que a LGT recebia as primeiras análises se enaltecia a importância da audição prévia para o contribuinte. Carlos Baptista Lobo¹²⁷ já pregava que o expediente poderá ser um valioso meio de eliminar “pela raiz” (sic.) eventuais litígios, pois permite ao fisco considerar antes do ato tributário fatos ou fundamentos que de outro modo apenas poderiam ser conhecidos pelas vias da reclamação ou impugnação.

Entretanto, a dita LGT recebeu um dispositivo (art. 60-3, item inserido pela Lei nº 16-A/2002, de 31 de maio, de teor interpretativo) que tem despertado grandes discussões: nele se diz que quando o contribuinte tenha sido anteriormente ouvido antes do indeferimento total ou parcial de suas solicitações (petições, recursos etc.) ou antes da conclusão do relatório de inspeção tributária, fica dispensada nova audição antes da liquidação, salvo se forem invocados fatos novos sobre os quais ainda não tenha se pronunciado. Sob estas condições, parece haver grandes restrições ao direito de audiência prévia, pois entre um momento e outro podem surgir novas questões de direito (que não se confundem com fatos novos) ou mesmo fatos novos descobertos em diligências, mas que, por não interessarem ao fisco, não foram por ele invocados, amordaçando o contribuinte.

Cabe ainda explicar que se o contribuinte abre mão do seu direito de ser ouvido previamente isto não faz precluir o seu direito de impugnar ou recorrer, até porque dita inação, independente de outras causas, pode apenas constituir uma estratégia procedimental para obter a reforma do pronunciamento projetado. Contra os efeitos preclusivos, Manuel Faustino¹²⁸.

A importância da audição é perceptível pela voz do STA em diversos julgamentos, embora as decisões mais recentes venham flexibilizando um pouco a rigidez do direito concedido.

¹²⁷ “*Alguns Aspectos Relativos à Lei Geral Tributária*”, p. 19.

¹²⁸ “*As Garantias dos Contribuintes no Direito Tributário Português: uma Abordagem Sistemática e não Problemática*”, p. 375.

Num deles se diz que há preterição de formalidade legal se, tendo o contribuinte sido ouvido antes da conclusão do relatório da inspeção tributária, não for novamente ouvido antes do ato de liquidação, por se tratar de duas audições autônomas relativamente a duas decisões distintas do processo de liquidação¹²⁹.

Noutro se diz que a participação dos contribuintes na formação das decisões pode ocorrer sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, pelo direito de audição antes da liquidação, conforme inteligência dos art. 267 da CRP e 60 da LGT. Ademais, o desatendimento ao direito de audiência só pode ser considerado admissível se ficar demonstrado que mesmo sem exercitá-lo a decisão final do procedimento não poderia sair diferente¹³⁰.

E um terceiro assinala que a notificação para audiência prévia dos interessados deve fornecer os elementos necessários ao conhecimento dos aspectos relevantes da decisão. Mas não importa aspecto relevante a indicação da autoria da proposta de decisão bem como a atuação da Administração posterior a essa decisão. Nem causa ilegalidade a decisão final que omite diligência requerida pelo administrado em audiência prévia, cuja realização não se apresenta como relevante para aquela mesma decisão¹³¹.

Até mesmo o Tribunal Constitucional (Ac. Nº 594/2008, de 26/01/2009) não julgou inconstitucional a interpretação dos art. 100º e 133-1, ambos do CPA, no sentido de não ser a audiência prévia elemento essencial do ato administrativo, gerando a sua falta a nulidade deste ato.

¹²⁹ Ac. 026615, publicado em 27/02/02, relatoria do Exmo. Dr. Almeida Lopes.

¹³⁰ Ac. 0833/10, publicado em 11/5/11, relatoria do Exmo. Dr. Antonio Calhau.

¹³¹ Ac. 272/11, publicado em 06/10/11, relatoria do Exmo. Dr. Adérito Santos. No mesmo sentido os Ac. 0844/10, publicado em 26/5/11, e 0562/11, publicado em 28/9/11, das relatorias dos Exmo. Drs. Costa Reis e Valente Torrão, respectivamente.

Pena que o direito de audição não tenha o devido apreço na prática procedimental, a ser respeitado espontaneamente pelas autoridades administrativas competentes, não sendo infrequente ignorá-lo no bojo do debate da liquidação em sentido amplo.

Há outras decisões a envolver o direito de audição, aqui apresentadas em ordem cronológica para se ter ideia da evolução da jurisprudência: o de haver a necessidade da autoridade tributária fundamentar a decisão que dispensar a audiência prévia do interessado (STA, publicada em 26/6/1997, recurso nº 41627; em sentido contrário: STA, de 14/5/1998, recurso nº 41373); o de ser prescindível anular uma decisão que tenha sido proferida sem audiência prévia do administrado, se concretamente esta era a única decisão possível, conforme precedente antes mencionado (STA, publicada em 17/12/1997, recurso nº 36001); a que entende haver preterição à audiência prévia se o contribuinte foi ouvido antes da conclusão do relatório de inspeção tributária mas não for de novo ouvido antes do ato de liquidação (STA, publicada em 27/02/2002, recurso nº 26615); a que apregoa ser anulável a liquidação de imposto de sisa e juros compensatórios se a audiência prévia do contribuinte servisse exatamente para compatibilizar a observância da legalidade na elaboração do ato de liquidação com a situação efetivamente existente (STA, publicada em 14/5/2003, recurso nº 317/03); a que rechaçou a dispensa da audiência prévia do contribuinte só porque o direito à liquidação estava perto de caducar (STA, publicada em 2/7/2003, recurso 684/03); a que envolve a circunstância do contribuinte ter sido ouvido antes da conclusão do relatório de inspeção tributária e, por isso mesmo, desobrigar o fisco de ouvi-lo novamente antes da liquidação, mas não antes da decisão de aplicação dos métodos indiretos (STA, publicada em 15/10/2003, recurso nº 1115/03; em sentido diverso: STA, acórdão de 18/5/2005, recurso nº 315/05); a que só admite a audição do interessado no segundo grau administrativo se a decisão proferida nesta instância basear-se em elementos novos que não constem do procedimento de primeiro grau (STA, publicada em 29/10/2003, recurso nº 413-03); a que afirma estar obrigado o fisco a pronunciar-se sobre elementos novos trazidos pelo contribuinte quando do exercício do direito de audição, pois ao revés a decisão ficará inquinada de nulidade (STA, publicada em 07/12/2005, recurso nº 1245/03); a que assegura não ser a audição prévia um direito fundamental, cuja preterição suscite a nulidade do ato (STA, publicada em 18/1/2006, recurso nº 901/05); a que dispensa nova audição sobre a versão final do relatório de inspeção que apenas alterou ponto diferente do projeto de decisão que antes o contribuinte censurou (STA, publicada em 17/1/2007, recurso nº 1003/06); a que dispensa a

audição antes do indeferimento do recurso hierárquico oposto contra as correções efetuadas ao lucro tributável resultantes de inspeção que contou com a audiência do contribuinte, salvo se forem invocados fatos novos (STA, publicada em 7/2/2007, recurso nº 1193/05); a que enuncia ser aplicável o princípio do aproveitamento do ato administrativo em preterição à audiência prévia se esta se mostrar incapaz de alterar a decisão acerca da exigência tributária (STA, publicada em 24/10/2007, recurso nº 429/07); a que afasta a nulidade mesmo inobservada a audição, quando já no processo contencioso fique configurado que se o contribuinte fosse ouvido nada seria alterado no *decisum* ou se ele teve outras oportunidades para assim se manifestar mas nada fez neste sentido; a que enuncia a circunstância de apenas afetar a decisão de indeferimento de recurso hierárquico o uso nela de argumento jurídico novo, sem audiência prévia do sujeito passivo, mas que em absoluto inquina de nulidade o ato de liquidação anterior regularmente praticado (STA, publicada em 15/10/2008, recurso nº 542/08); a que repele o raciocínio do projeto de decisão se transmutar em decisão definitiva só porque o contribuinte não exerceu o direito de ser ouvido, mesmo havendo no citado projeto indicação desta transmutação (STA, publicada em 19/11/2008, recurso nº 930/08); a que entende a desnecessidade da audiência prévia na liquidação de juros compensatórios porque esta referencia simples operações aritméticas (STA, publicada em 28/11/2011, recurso nº 562/11)¹³².

O CPPT lembra que o sujeito passivo poderá ser ouvido por escrito ou oralmente, sendo que neste último caso suas declarações serão reduzidas a termo (art. 45-2 e 3).

O direito à audição prévia não tem guarida no Brasil, pelo menos na dimensão que se deu no direito lusitano. É claro que face o contraditório e a ampla defesa, o contribuinte deverá ser

¹³² Há mais decisões do STA sobre o assunto, a maioria a externar os mesmos aspectos antes abordados, a saber: acórdão de 23/01/2001, recurso nº 1360/98; ac. de 30/10/2002, recurso nº 780/02-30; ac. de 28/11/2002, recurso nº 1180/2002.11; ac. de 30/01/2003, recurso nº 48182; ac. de 15/10/2003, recurso nº 973/03; ac. de 13/11/2002, recurso nº 977/02; ac. de 1/6/2005, recurso nº 28/05; ac. de 06/11/2002, recurso nº 331/02; ac. de 25/6/2003, recurso nº 567/03-2; ac. de 16/6/2004, recurso nº 1877/03; ac. de 02/11/2005, recurso nº 518/05; ac. de 14/12/2005, recurso nº 644/05; ac. de 11/1/2006, recurso nº 584/05; ac. de 18/10/2006, recurso nº 497/06; ac. de 18/10/2006, recurso nº 487/06; ac. de 28/9/2006, recurso nº 457/06; ac. de 06/12/2006, recurso nº 496/06; ac. de 15/11/2006, recurso nº 759/06; ac. de 16/5/2007, recurso nº 186/07; ac. de 15/02/2007, recurso nº 1071/06; ac. de 16/5/2007, recurso nº 192/07; ac. de 14/7/2008, recurso nº 616/07; ac. de 24/10/2007, recurso nº 131/07; ac. de 17/12/2008, recurso nº 615/07; ac. de 15/4/2009, recurso nº 130/09; ac. de 27/5/2009, recurso nº 193/09; ac. de 25/6/2009, recurso nº 100/09; ac. de 02/6/2010, proc. Nº 1240/09.

sempre ouvido nos atos procedimentais que impliquem em repercussão negativa no seu patrimônio, sob pena de invalidade do rito face o cerceamento destes direitos. Mas não chega ao ponto de antes de decidir a autoridade submeter o respectivo projeto à apreciação do sujeito passivo. A atitude do legislador brasileiro talvez seja movida pelo fato das demandas administrativas importarem em número muito maior do que em Portugal e porque não é proibido ao contribuinte, quando da interposição do recurso ou até mesmo da impugnação, pedir e obter através da mesma peça processual reconsideração do veredicto ou do lançamento efetivado pela autoridade recorrida.

5.3. Colaboração recíproca entre a Administração Pública e os particulares.

Em se tratando de direitos e garantias dos contribuintes no seu atuar junto ao Poder Público, remonta imprescindível que este envide esforços no intuito de colaborar para os particulares exercerem comedida e eficazmente a sua participação rumo ao correto desfecho do procedimento.

Daí ser imperioso que a autoridade competente preste aos particulares as informações e desfaçam as dúvidas pertinentes, responsabilizando-se inteiramente pelo seu conteúdo, dê apoio às iniciativas particulares, além de admitir eventuais sugestões e informações.

Mas isto – segundo o STA - não obriga a Administração Pública a produzir documentos novos ou *dossiers* para satisfazer os desejos do peticionário, a troco do princípio de colaboração.¹³³

Veja-se um trecho do julgado:

¹³³ Ac. 0896/07, publicado em 17/01/08.

“...É certo que este dever de colaboração não compreende, como é lógico, a elaboração de dossiers estruturados ou sínteses da documentação existente nem a obrigação de produzir uma nova documentação administrativa com o propósito de satisfazer o pedido do Requerente porque tais actividades ultrapassam o dever legal de colaboração e de informação, mas também o é que a inexistência da obrigação de proceder a tais trabalhos não pode ser cobertura para uma interpretação minimalista do dever constitucional de prestar informações e de, na prática, constituir um boicote ao seu cumprimento”.

Inquestionavelmente, este é um princípio que se gemina com a participação, até porque a ênfase unilateral dada no CPA apenas visa reforçar a garantia que o administrado possui para obter auxílio incondicional do Poder Público na resposta às suas demandas.

Manifesta-se pelo dever administrativo de apoio e estímulo das iniciativas dos particulares e pelo recebimento de suas sugestões e informações, apesar de no diploma procedimental tributário português inexistir previsão para as consequências advindas da omissão estatal como, por exemplo, suportar a indenização por eventuais danos causados ao particular. Entretanto, a questão passa por saber se a inapetência do Estado em estimular iniciativas e recusar o recebimento de sugestões e informações constitui efetivamente um dever administrativo na acepção jurídica do termo, pois se assim for considerado e a sua inobservância suscitar prejuízos ao administrado, parece razoável admitir-se o direito à indenização. A reparabilidade não tem previsão expressa no diploma regulador do procedimento tributário, mas pode ser retirada indiretamente do diploma regedor do procedimento administrativo em geral (CPA, art. 7-2).

Já há manifestações da doutrina neste sentido, como se vê dos ensinamentos de António Francisco de Sousa¹³⁴, a propósito de comentar o CPA que possui preceptivo referido, mas que se coaduna perfeitamente com o procedimento tributário:

“O princípio da colaboração da Administração com os particulares é recente na regulação normativa da actividade administrativa. Este princípio representa sobretudo um dever (jurídico) para a Administração. A sua violação constitui o particular afectado no direito de impugnação contenciosa da acção ou omissão da Administração, com eventual direito a reparação de danos” (negritos e parêntesis originais; itálicos da transcrição).

¹³⁴ *Ob cit*, p. 59.

Já António Lima Guerreiro¹³⁵ acrescenta ao dever de indenização a possibilidade do ato tributário ou em matéria tributária praticado nestes moldes entrar na esfera da anulabilidade.

Outra forma deste princípio se manifestar é na obrigação de prestar as devidas informações ao administrado, envolvendo o dever de notificar e de embasar os atos administrativos. Se inadvertidamente o gestor público não notifica nem fundamenta o ato, o efeito será a sua ineficácia ou a sua ilegalidade e invalidade, a depender do caso.

Um terceiro modo de se expressar o princípio da colaboração pública vem do chamado arquivo aberto, claramente previsto na CRP (art. 17º, c/c art. 268-2), a partir do qual o particular terá poderes para consultar documentos, obter cópias ou ser informado do seu conteúdo, salvo quando disser respeito à segurança interna e externa, segredo de justiça ou à intimidade alheia. Registre-se, sem embargo, que o direito ao acesso se concretiza fora do procedimento, vez que neste já existe o direito à informação, conforme alertado.

Por último, o princípio em epígrafe faz nascer o dever da administração pública em informar ao interessado da tramitação do procedimento, assim como de conhecer as resoluções definitivas nele tomadas.

A LGT (art. 59-3) aponta nomeadamente várias iniciativas a serem tomadas pela administração fiscal como maneiras concretas de expressar o seu dever de colaboração.

Por sua vez, o CPPT (art. 49º) estende tal dever de colaboração aos serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, do Estado, das Regiões Autónomas e das autarquias locais, às associações públicas, às empresas públicas ou de capital exclusivamente público, às

¹³⁵ *Ob cit*, p. 268.

instituições particulares de solidariedade social e às pessoas coletivas de utilidade pública, até porque tal dever sempre existirá enquanto houver a mão do Estado e o interesse coletivo.

Também na legislação procedimental de natureza fiscal o dever de colaboração sai do prisma da unilateralidade e se envereda pela bilateralidade, na medida em que se de um lado o ente tributante esclarecerá os obrigados tributários sobre a necessidade da prática de atos necessários ao exercício de certos direitos, do outro o contribuinte deverá agir de boa-fé e fornecer os meios probatórios essenciais ao deslinde da discussão administrativa sobre o lançamento.

Assim é que o contribuinte assume o dever de contrair obrigações não necessariamente pecuniárias de prestar informações no intuito de permitir ao ente tributante tomar ciência dos atos praticados com implicações fiscais e de exercer o devido controle no acompanhamento do cumprimento das obrigações tributárias.

O mandamento contido no CPA (art. 60º) parece ser mais elucidativo, e por este motivo merece ganhar subsidiariedade. Nele está mencionado que os interessados possuem o dever de não formular pedidos ilegais, não articular fatos contrários à verdade, nem requerer diligências procrastinatórias, além de empreender esforços para esclarecimento dos fatos e descoberta da verdade. Evidentemente que se proíbe o interessado de apresentar pretensões manifesta e maldosamente ilegais, pois frequentemente a norma não resulta clara e pode dar margem a interpretações; pensar diferente disto colocaria o administrado em constante colisão com o art. 60º referido, toda vez que o seu pleito fosse considerado improcedente.

Não só o contribuinte partícipe do procedimento assume o dever de colaborar. As instituições bancárias e de crédito, os notários, conservadores, entidades oficiais afins e as empresas públicas as quais se perceba haver relação económica também estão obrigadas a este mister.

Elisabete Louro Martins¹³⁶ consegue enxergar diferenças entre o dever de cooperação imposto no procedimento tributário e o dever de colaboração, consequente do princípio homônimo em estudo. Por este se expressa a obrigação do sujeito passivo cumprir um determinado ato material, individual e concretamente determinado num procedimento em andamento; já o primeiro expressa uma obrigação prevista abstratamente na lei, a ser observada por todos os contribuintes. Logo, a cooperação exprime um caráter geral, dirigido a todos indistintamente, cujo juízo de adequação só pode ser formulado pela Assembleia da Republica, ao passo que a colaboração aponta para certos contribuintes, cujo juízo de necessidade e adequação – e, portanto, com reflexos na proporcionalidade - será desempenhado pela própria Administração Fiscal.

A falta de cooperação do contribuinte poderá causar-lhe algumas consequências, designadamente as seguintes: inversão do ónus da prova no tocante à presunção da veracidade das declarações apresentadas e dos elementos fiscais-contábeis contidos na sua escrita; adoção dos métodos indiciários de tributação; sujeição do infrator à responsabilidade disciplinar, contra-ordenacional e penal, a depender do caso, quando houver recusa ilegítima para desenvolvimento das ações administrativas empreendidas pelo fisco; suspensão do prazo para término do procedimento tributário; arquivamento do pedido de sua iniciativa, após paralisação superior a noventa dias; pagamento de juros compensatórios; submissão a procedimento contra-ordenacional. Mas isto não obsta a que o fisco, em nome da verdade material e da prossecução do interesse público, empreenda diligências para elucidação da demanda.

Enfim, esta reciprocidade age muito mais como um suporte à inquisitorialidade do que propriamente se manifesta como uma garantia pura do contribuinte, de espectro mais amplo e que perpassa simplesmente este estágio de instruir o procedimento com as provas cabíveis e de se buscar a verdade material.¹³⁷

¹³⁶ *O Ónus da Prova no Direito Fiscal*, pp. 80/81.

¹³⁷ Joaquim Freitas da Rocha (*ob. cit.*, p. 95) prefere inseri-lo como sub-princípio da inquisitorialidade.

Mesmo antes de ser implementada a atual estrutura do sistema fiscal português, António Carlos dos Santos¹³⁸ já focalizava no plano psicossociológico que uma tarefa difícil a ser enfrentada seria mudar a mentalidade dos contribuintes e da administração pública, no sentido de se estabelecer uma relação de confiança entre estes partícipes da relação tributária, de incutir na consciência coletiva que o erário é propriedade de todos e a administração fiscal não está acima dos cidadãos. E pregava naquela ocasião maior simplicidade, comodidade, desburocratização, fluxo de informações e efetividade das garantias reservadas aos contribuintes, num mudar que deveria começar nos bancos das escolas.

O tema, aliás, já encontrou preocupação quando do estudo do direito de informação e continuará a ser examinado quando se discorrer sobre a boa-fé procedimental, numa demonstração cabal de que os princípios jurídicos se entrelaçam, a ponto da questão ora debatida ser tratada nos domínios da participação, colaboração recíproca e moralidade.

Todos estes prismas de análise do princípio em comento são abraçados pelos doutrinadores brasileiros. É natural que o administrador público, como encarnação do interesse coletivo, deve emprestar especial atenção para o administrado que necessite de seus serviços.

O nível de atenção se intensifica a ponto de se transformar em colaboração efetiva mesmo, pois a bem da estabilidade social e da proteção da confiança deve ser nutrida a sensação no particular de que foi bem atendido, de que recebeu um serviço público de excelência, ainda que o resultado não tenha sido o esperado. E vice-versa: o particular envidará esforços no intuito de cooperar com o fisco no seu desempenho de cobrar judiciosamente os tributos, tanto em sede de procedimento administrativo como fora dele.

No processo administrativo tributário brasileiro a colaboração deve permear todo a sua tramitação. As solicitações devem ser atendidas, ainda que eventualmente no mérito sejam depois negadas, os atos importantes hão de ser levados ao conhecimento do contribuinte, toda uma atmosfera de cooperação deve ser criada em torno do debate administrativo do tributo.

¹³⁸ “*Reestruturação do Sistema Fiscal*”, p. 38.

No entender de Odete Medauar¹³⁹, com esta colaboração recíproca se realiza a aproximação entre a administração pública e os administrados. Desfaz-se a ideia de que o Estado – autoritário e unilateral - se contrapõe ao cidadão, cada um posicionado em lados antagônicos. Reduz-se o rigorismo do vetusto princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse individual, agora a ser sopesado com outros princípios jurídicos.

Direito ao silêncio.

Instigante trabalho é elaborado pela jurista Liliana da Silva de Sá¹⁴⁰, aliás uma adaptação de sua dissertação de final de estágio, na qual se questiona se o contribuinte tem o direito de silenciar ante as exigências tributárias e se omitir ante as diligências necessárias ao julgamento do ato liquidatório em sentido amplo.

A controvérsia surge da ideia de presunção de inocência, muito corrente no direito criminal, *versus* o dever de colaboração recíproco existente no procedimento administrativo tributário, vale dizer, se compete ao obrigado tributário colaborar na comprovação dos elementos caracterizadores da exigência do tributo.

Ingrediente crucial é assinalar não ser qualquer exigência de comprovação que caiba ser obedecida pelo responsável tributário, mas aquela que faça reverência à proporcionalidade, princípio aqui examinado amiúde.

Com efeito, é o próprio legislador da LGT (art. 63-5) quem aponta as hipóteses em que cabe desatender uma diligência necessária ao apuramento da situação tributária, isto é, quando vise o acesso à habitação do contribuinte, à consulta de informações protegidas por sigilo,

¹³⁹ *A Processualidade no Direito Administrativo*, pp. 72/73.

¹⁴⁰ “O Dever de Cooperação do Contribuinte e o Direito ao Silêncio do Arguido: Impacto na Atividade Inspectiva”, pp. 171-217.

inclusivo o bancário e profissional, exceto se houver consentimento do titular ou derrogação do segredo bancário, o acesso a fatos da vida íntima da pessoa e à violação dos direitos de personalidade e outros direitos, garantias e liberdades do cidadão. Enfim, nestes casos, o obrigado tributário não pode nem deve ser cooperativo. E este raciocínio há de ser replicado para o procedimento pós liquidatório, quando da fase de instrução.

Demais, em norma plasmada no CPA (art. 89º), de subsidiariedade admissível no procedimento tributário, também poderá haver recusa se a diligência redundar no esclarecimento de fatos cuja revelação esteja proibida ou dispensada na lei, se importar em fato punível, praticado pelo próprio interessado ou por parente (cujo rol é apontado no próprio dispositivo) ou cônjuge, ou se for suscetível de suscitar dano moral ou material ao próprio interessado, parente ou cônjuge.

Tais prescrições, chamadas de incumprimento legítimo pela citada autora, decorrem do princípio da reserva da intimidade privada e familiar, consagrado na CRP (art. 26º), de tal sorte que a sua inobservância responsabiliza objetivamente a administração tributária por indenizar o prejudicado pelos danos causados, salvo se houver prévia autorização judicial.

Como faceta inversa deste raciocínio, há o denominado incumprimento ilegítimo, cujas consequências foram identificadas pela referida autora:

“Fora das situações anteriormente previstas, a recusa expressa em cooperar com as entidades de inspecção deve considerar-se ilegítima. Trata-se de um comportamento grave que põe em causa o interesse público subjacente à actividade inspectiva, ou seja, garantir um princípio de **solidariedade social** imposto a todos os cidadãos que, de acordo com a sua capacidade contributiva, deverão, através do cumprimento das obrigações fiscais, dar resposta às solicitações financeiras do Estado e de outras entidades públicas” (destaques originais).

Arrisque-se dizer que se a recusa passar pelo comportamento omissivo do sujeito passivo, é possível se caracterizar o incumprimento ilegítimo, situação configurada após tomadas as cautelas devidas com a reiteração da diligência.

Ato contínuo ao descumprimento injustificado de colaboração é surgirem alguns efeitos de realce: a imposição de penalidade, o disparar dos juros compensatórios e a conversão da diligência em outra (às vezes mais custosa) que independa da participação do contribuinte, mas que seja mais invasiva. Tudo isto sem prejuízo das eventuais sanções penais.

O que se conhece por direito ao silêncio, de titularidade do arguido, tem raízes no direito penal. Deflui da presunção de inocência, que traz a reboque o direito do arguido não prestar declarações que lhe são imputadas e a não fornecer provas que o possam incriminar. Daí surgir a absolvição se houver dúvidas de quem seja o autor do crime, até porque o ônus probatório compete a quem acusa. Naturalmente, esta inflexão decorre da evolução do direito processual penal inquisitório para o direito processual penal acusatório, no qual o arguido deixa de ser mero objeto do processo para ser sujeito de deveres e direitos no processo, pelo que seu comportamento comissivo ou omissivo sempre será visto como exercício do seu direito de defesa. Logo, o arguido não possui a obrigação de colaborar com as autoridades da investigação criminal.

Algo diferente ocorre com a relação jurídica tributária, de conteúdo obrigacional, na qual indubitavelmente o tributo não pode ser confundido com pena. No procedimento administrativo tributário, o que se questiona primacialmente é o tributo, se devido ou não, ainda que alguns consectários (inclusive penalidades) possam vir como consequência. Portanto, o contribuinte não pode invocar em seu favor a presunção de inocência típica do direito penal, até porque – repita-se - tributo não é pena.

Tratasse o procedimento da aplicação pura e unicamente de uma sanção de caráter tributário, uma multa por exemplo, aí sim o silêncio poderia ter algum cabimento, aliás como já decidiu o Tribunal Constitucional Português.¹⁴¹

Mesmo assim, no entendimento de Liliana de Sá, pela dicção do Código de Processo Penal - CPP (art. 61º) em cujas bases se pautou a Suprema Corte lusitana, o silêncio do arguido é admitido em todos os processos, procedimentos e instâncias de caráter sancionatório, não só na oportunidade dele prestar declarações verbais como em qualquer outra situação em que haja possibilidade de auto-incriminação.

Todavia, a questão ganha maior sensibilidade quando a exigência do tributo parte de uma conduta incorreta do contribuinte, configuradora de delito contra a ordem tributária. Isto porque embora o procedimento verse sobre o não pagamento pura e simples de tributo, daí pode decorrer um grave efeito colateral que é a conduta praticada para encobrir a obrigação tributária, claramente caracterizável como criminosa. Neste caso, qualquer prova que justifique a exigência tributária face evasão mediante fraude poderá incriminar o sujeito passivo e, neste ponto, estaria ele acobertado pelo princípio da presunção de inocência e com pleno direito de silenciar ou oferecer provas.

Neste sentir, caberia ao fisco, por outros meios, empreender esforços para comprovar a obrigação tributária através de terceiros e imprimindo outras técnicas de auditoria e investigação distintas da simples inquirição do contribuinte ou de obrigá-lo a apresentar provas contra si mesmo.

E ficaria mais delicada ainda se os únicos elementos comprobatórios da ocorrência do fato gerador estivessem em poder do contribuinte, inviabilizando-se o pagamento do tributo que nada tem a ver com a ação penal propriamente dita. Ademais, vale lembrar que sendo esta a

¹⁴¹ Conf. Ac. 103/87, publicado na I Serie do DR 103, de 06/5/87.

única opção para se fazer a cobrança do tributo não se pode perder de vista o princípio geral de direito de que ninguém poderá invocar em seu favor a sua própria torpeza.

Imagine-se o caso de alguém com a responsabilidade de fazer o recolhimento de tributo devido por outrem (este dispensado de escrita fiscal-contábil), proceda a retenção, mas deixe de efetuar o recolhimento, recusando-se a exhibir o documento fiscal representativo da operação, prova material da ocorrência do fato gerador tributário, cujas demais vias foram extraviadas; eis um típico caso de apropriação indébita, punível pelas leis penais, e que indigna o operador do direito porque o sujeito ativo se vê paralisado de fazer a cobrança ante o silêncio do obrigado tributário em apresentar o elemento material comprobatório da retenção. Remanesceria, é verdade, a apuração do *quantum* pelos métodos indiretos. Ou se mover uma ação de busca e apreensão de documentos.

Um critério que busca fixar as fronteiras entre os domínios tributário e penal, segundo a multireferida autora, ou seja, uma conduta que concomitantemente implique em descumprimento da obrigação tributária e ilícito penal foi encontrado pelo Tribunal Europeu dos Direitos do Homem – TEDH¹⁴², de aplicação no direito interno português: a conduta para ter repercussão penal reclama a classificação de ilícito no direito interno, a natureza precisa da infração, que deverá ser imposta por uma norma geral e abstrata, com objetivos não apenas preventivos, mas também repressivos, e a natureza e o grau de gravidade da pena.

Este mesmo Tribunal posteriormente defrontou-se com um caso¹⁴³ em que decidiu haver violência ao primado do processo equitativo o fato de provas colhidas em processo administrativo, em nome da cooperação do investigado, serem usadas no processo penal.

Diante destas perplexidades, a autora conclui seu estudo sugerindo algumas soluções. Uma delas seria converter o procedimento de auditoria em processo penal toda vez que houver a

¹⁴² Liliana da Silva de Sá abre a seguinte nota de rodapé fazendo referência a este pronunciamento do TEDH: “Stefan N. Frommel – *The European Court of Human Rights and the Right of the Accused to Remain Silent: Can It Be Invoked by Taxpayers?*”, *Diritto e Pratica Tributaria*, N° 6, Vol. 64, Bolonha, 1993, p. 2155.

¹⁴³ *Saunders vs. United Kingdom*, julgado em 29/11/1996, *proc.* 43/1994/490/572.

firme convicção de crime contra a ordem tributária, ambiente juridicamente apropriado para apuração destas condutas. Outra seria substituir o sistema de sanções adotado quando o tributo não é pago por medidas diferentes que não ponham em jogo o direito ao silêncio e à não auto-incriminação; restaria saber que medidas substitutivas seriam estas e quão eficientes seriam no sentido de inibir a evasão tributária e manter o nível de colaboração dos contribuintes.

Uma outra faceta é desvendada por J. L. Saldanha Sanches e Joao Taborda da Gama¹⁴⁴, ao conferirem legitimidade ao sujeito passivo silenciar se este constatar que está diante de uma posição inarredável do fisco, aliás reiterada anteriormente, e que só poderá ser alterada nas instâncias judiciais. Imagine-se um debate em que por precedentes anteriores o ente tributante já discordou da tese do contribuinte; este último, ao ser notificado do projeto de decisão, poderá silenciar-se sem que isso traduza aceitação do seu teor e óbice ao questionamento judicial.

5.4. Decisão ou Motivação.

Esclareça-se logo que se preferiu tratar decisão e motivação como expressões sinônimas porque decidir imotivadamente equivale a não decidir. Se a autoridade competente se pronuncia num pleito administrativo a favor ou contra o cidadão, mas não apresenta as razões pelas quais se posicionou desta ou daquela maneira, não se pode dizer que houve decisão administrativa no sentido mais completo do termo. Houve, apenas, simples manifestação, sem com isso se atender as finalidades últimas para as quais o procedimento administrativo português e o processo administrativo brasileiro foram criados.

Todavia, não se pode negar que a doutrina portuguesa trata separadamente a decisão da motivação¹⁴⁵. E isto se justifica, pois a decisão, antes de ser fundamentada, ela mesma deve aparecer para o mundo jurídico, pois do contrário haverá consequências importantes. Com

¹⁴⁴ *Ob. cit*, p. 279.

¹⁴⁵ Neste sentido, consulte-se Joaquim Freitas da Rocha em obra já citada no presente escrito, pp. 111 e ss.

efeito, a inação do Poder Público em se manifestar num procedimento implicará no indeferimento tácito do pleito, adiante examinado, a permitir ao interessado tomar outras providências, inclusive de cunho judicial. Daí a LGT (art. 56) referenciar que a Administração tributária está compelida a pronunciar-se sobre todos os assuntos de sua competência que lhes sejam apresentados por intermédio de reclamações, recursos, representações, exposições, queixas ou quaisquer outros meios previstos na lei.¹⁴⁶

O administrativista António Francisco de Sousa¹⁴⁷ caracteriza cada um destes instrumentos de manifestação do interessado. Por petição entenda-se o pleito dirigido à Administração para esta tomar certas decisões ou adotar providências, direcionada para os órgãos de soberania, órgãos administrativos ou o Provedor de Justiça; entenda-se representação a atitude do interessado no intuito de fazer com que a administração reflita sobre a decisão proferida, a ser acompanhada do pedido de confirmação desta para fins de exclusão da responsabilidade; considere-se reclamação a iniciativa do interessado contra o próprio autor do ato administrativo que tenha causado lesão a direito e interesse legítimo, de modo que se o destinatário da impugnação for pessoa diversa daquela que praticou o ato há que se falar agora em recurso; por queixa entenda-se a declaração do administrado com o fito de incitar a abertura de procedimento tendente a aplicar sanções a agente administrativo praticante de ato ou fato juridicamente censurável, embora o direito de queixa ou denúncia assumam sentido mais amplo, em função de acusar uma inconstitucionalidade, ilegalidade ou funcionamento defeituoso de serviço público, com pedido de aplicação das medidas necessárias contra os responsáveis.

Os juristas lusitanos diferenciam decisão de mera pronúncia, esta a traduzir as situações em que o poder público continua obrigado a se manifestar mesmo quando a pessoa solicitante do pleito não é parte legítima para funcionar no procedimento, o órgão provocado não tem competência para apreciar a matéria, se decorreu o prazo para exercer o direito ou se ainda não ultimaram os dois anos mínimos para a administração se pronunciar sobre pedido do mesmo autor com idênticos objeto e fundamentos. Se, mesmo só para se pronunciar e não

¹⁴⁶ Entretanto, em face do raciocínio de que decidir sem fundamentar equivale a não decidir, preferiu-se na presente pesquisa tratar decisão e motivação como um só princípio, até porque se mostra como decorrência natural dele o dever do gestor competente fundamentar as suas decisões, salvo excepcionalidades.

¹⁴⁷ *Ob. cit.*, p. 65.

para decidir a autoridade silencia, sendo razoável o pedido, cabe o processo judicial de intimação para um comportamento.

Neste ponto surge o dever dos órgãos administrativos se pronunciarem sobre todos os assuntos de sua competência que sejam provocados pelos particulares, a exemplo daqueles que lhe afetarem diretamente ou sobre quaisquer postulações prestadas em defesa da Constituição¹⁴⁸, das leis ou do interesse geral.

Como referenciado, inexistente em Portugal o dever de decisão se esta foi prolatada em menos de dois anos contados do protocolo da postulação e, mesmo assim, o administrado renova o mesmo pedido com igual fundamento. A questão cai no subjetivismo do que seja mesmo pedido e fundamento. Se o fundamento é igual, mas o administrado o enriquece com novos argumentos e precedentes soa razoável haver a reapreciação, ainda que dentro do biênio.

Todavia, a dicção da LGT parece ser mais restritiva quanto à reapreciação de pedido aquém dos dois anos, pois ali está sacramentado que inexistirá o dever de decisão quanto a pedido do mesmo autor com *idênticos* objeto e fundamento. E, há de se convir, as expressões *mesmo* e *idênticos* não são sinônimas, esta última, no caso em estudo, sendo muito mais restritiva do que a primeira, pelo menos numa interpretação literal. Também não caberá decisão se já tiver superado o prazo legal de revisão do ato tributário.

Outra questão igualmente relevante atine à particularidade do contribuinte, contrariado administrativamente na sua pretensão que sobre ela pender caso resolvido, após libertado do biênio proibitivo, renova o pedido e recebe igual pronunciamento da administração, calcado nos mesmos fundamentos. Nestes moldes, consoante entendimento jurisprudencial do STA¹⁴⁹, impedido fica o interessado de agitar o recurso contencioso por se tratar de caso resolvido, sendo que a segunda decisão administrativa não passa de mero ato confirmativo. Sem

¹⁴⁸ No Brasil a doutrina se divide em admitir exames de constitucionalidade por parte de órgãos administrativos, conforme será explorado mais adiante.

¹⁴⁹ Neste sentido, veja-se o acórdão proferido pelo STA em 28/9/95, em sede do recurso nº 37209.

embargo, Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa¹⁵⁰ pensam que a norma do art. 56-2 da LGT estatui implicitamente que mesmo sendo de caráter confirmativo a decisão administrativa pode ser impugnada judicialmente.

Por outro lado, ainda pode inexistir o dever de fundamentação se o autor do pedido carecer de interesse legítimo para tanto, mas mesmo nestes casos se o administrador público se depara com tal situação, deverá explicitar que não se faz presente o interesse do requerente, o que não deixa de ser uma decisão fundamentada, apesar de doutrinariamente esta ser considerada mera pronúncia, conforme antes mencionado.

Neste diapasão, para surgir o dever de decidir haverão de ser atendidos cumulativamente os pressupostos subjetivos, vale dizer, legitimidade do postulante e competência do órgão destinatário do pleito, e pressupostos objetivos, isto é, tempestividade, unidade e inteligibilidade do pedido.

José António da Costa Alves¹⁵¹ acentua que o dever de fundamentar a decisão pode proporcionar a pacificação da relação jurídica posta em xeque, ante a aceitação do contribuinte face o veredicto administrativo, objetiva viabilizar a defesa deste frente aos motivos explanados na decisão, visa o autocontrole do fisco, ao permitir que na fundamentação a administração pública reflita sobre o ato praticado, e permite demonstrar as razões pelas quais a decisão foi proferida.

Logo, de modo geral não se mostra legítimo ao administrador público manter-se inerte perante as questões que lhes sejam submetidas pelos particulares, desde que seja de sua competência proceder deste jeito, conforme explicado adiante.

¹⁵⁰ *Lei Geral Tributária Anotada*, p. 467.

¹⁵¹ *Ob. cit*, p. 17.

Ainda prospectando o princípio da decisão, é de se ressaltar a consagração no CPPT (art. 47) do duplo grau de decisão, no sentido de que a mesma postulação do contribuinte não poderá ser apreciada sucessivamente por mais de dois órgãos integrantes da mesma administração tributária, mas só pode ser considerada mesma postulação se houver identidade de autor e dos fundamentos fático-jurídicos invocados. Uma questão interessante a refletir neste particular é saber se cai neste óbice o fato da postulação ser originariamente posta por um particular e, após recusa, ser renovada sob mesmos fundamentos pela mesma pessoa, desta feita acompanhada por um terceiro, também com interesse de agir. Seria o caso de perquirir, nesta hipótese, se haverá identidade de autor.

Os atos devem ser praticados no procedimento administrativo fiscal tendo como fundo uma motivação, que se completa com o inteiro conhecimento do seu teor por parte do administrado. Aqui motivação e publicidade se complementam, vez que um ato desmotivado ou que não atinja o seu destinatário será decretado nulo.

A rigor não se pode enquadrar a motivação como um princípio exclusivo do procedimento administrativo tributário. Ao revés, irradia-se por todo o ordenamento jurídico, no direito adjetivo e no direito substantivo. Em verdade, a motivação deve ser tratada desde a Constituição, no campo do processo judicial, ao revelar que as decisões serão sempre motivadas. E deve também encontrar disciplina no direito administrativo como um todo, na parte que explora os atos administrativos.

Apesar da legislação constitucional brasileira prever de ordinário que só os pronunciamentos judiciais devem ser motivados, não há dúvidas na doutrina de que também as decisões tomadas *intra* Executivo exigem fundamentação, pois são elas também qualificadas como ato administrativo. Aliás, no bojo constitucional já há referência expressa de que as decisões administrativas emanadas dos Tribunais e do Ministério Público também deverão ser fundamentadas.

Faz parte da teoria geral do direito administrativo de que os atos devem ser motivados. Com maior razão os atos produzidos dentro do procedimento tributário instaurado após a exigência do tributo, porquanto ali se objetiva concluir se este tem subsistência ou não. É lógico que nem todo ato reclama minuciosos fundamentos, como os despachos de mero expediente. Mas as resoluções exaradas em qualquer instância, decidindo sobre a pertinência da cobrança tributária, assim como os despachos que determinarem diligências para que as partes prestem esclarecimentos adicionais ou produzam novas provas, estes atos sim, necessitam de fundamentação, requerem explicações detalhadas sobre os motivos pelos quais o ato está sendo praticado.

A reverência à motivação passa pelo obrigatório enfrentamento das teses e argumentos sustentados pelo sujeito passivo, sob pena de nulificação do ato. Daí ser de vital importância que a lei preveja a possibilidade do contribuinte questionar a decisão junto ao seu prolator se porventura houver omissão a ponto merecedor de exame por parte da administração.

Cumpra diferenciar motivo de motivação. Aquele revela a circunstância de fato ou de direito que autoriza ou impõe a prática do ato; se uma obra é embargada, por exemplo, o motivo reside na construção irregular. Já a motivação traduz a exposição do motivo propriamente dito, externado por escrito no ato administrativo na forma de “considerandos”.

Assim, nem sempre o ato administrativo exige motivação, apesar de sempre existir um motivo. Com efeito, a exoneração de alguém investido em cargo comissionado possui como motivo o exercício do próprio cargo, mas pode o seu ocupante dele ser exonerado sem qualquer motivação, sem que isto acarrete a anulação do ato. Em outras palavras, o servidor pode ser afastado do cargo de confiança sem haver no decreto de exoneração uma só palavra a respeito das razões que levaram a esta medida pelo Estado. Todavia, se, mesmo assim, o gestor público resolver enunciar as razões do afastamento, a existência destas vincula o ato, considerando a teoria dos motivos determinantes.

Ensina Hely Lopes Meirelles:¹⁵²

“Nos atos vinculados ou regrados, e especialmente nos que importem atividade de jurisdição (decisões administrativas), mais se *acentua* o dever de motivar, porque, em tais casos, a ação administrativa está bitolada estreitamente pela lei ou pelo regulamento, impondo ao administrador a obrigação de demonstrar a conformação de sua atividade com todos os pressupostos de direito e de fato que condicionam a eficácia e validade do ato” (destaques da transcrição).

Já José Cretella Junior¹⁵³ considera a motivação como em regra dispensável para os atos administrativos:

“Ao contrário da decisão judiciária, que exige fundamentação – é a regra –, o pronunciamento administrativo *de modo geral* dispensa justificativa, *a não ser expressa norma legal que o determine*” (destaques da transcrição).

Em posição minoritária entre os cientistas do direito, este último autor sugere que as decisões administrativas tributárias prescindam de consubstanciação, salvo se a lei respectiva expressamente o exigir.

No que é combatido por Alberto Vellozo Machado¹⁵⁴, ao afirmar que devemos afastar de uma vez por todas o fantasma da intangibilidade do ato administrativo que, como todo ato jurídico gerador de efeitos no mundo concreto, pode e deve, quando necessário, ser objeto de estudo, revisão e readequação, atingindo-se seu próprio mérito, pois o administrador não possui liberdade no seu atuar; deve possuir bom senso e por ele pautar-se, manifestando-se expressamente quando decide algo, seja uma promoção ou designação de funcionário, seja uma compra ou alienação.

No Brasil o princípio é mais conhecido como motivação. Baseia-se nas mesmas construções de raciocínio expendidas anteriormente, até porque a necessidade de se fundamentar uma decisão tem origens no próprio estado de direito democrático, regente dos sistemas brasileiro

¹⁵² *Direito Administrativo Brasileiro*, p. 175.

¹⁵³ *Curso de Direito Administrativo*, p. 276.

¹⁵⁴ “*O Destinatário Efetivo da Tributação e os Mecanismos para Proteção do seu Produto*”, p. 78.

e português. Deixar de consubstanciar suas decisões exprime característica de uma administração pública tirana, arbitrária, a desprezar o fato de que interessa à sociedade e ao indivíduo saber o porquê de se adotar um determinado posicionamento, não importa quem saia vencedor na demanda.

Embora de maneira localizada, percebe-se uma preocupação do constituinte brasileiro em reiterar que também as decisões administrativas devem ser fundamentadas. Objetivamente no art. 93, X, da CFB, dentro do capítulo que regimenta o Poder Judiciário, está dito que as decisões administrativas dos tribunais serão motivadas e em sessão pública. Aqui age o Judiciário como administrador público, de sorte que por extensão pode-se inferir que tem estatura constitucional o dever do Poder Executivo proferir decisões fundamentadamente.

Ato administrativo que é, a exigência do tributo deve se pautar em sólidos argumentos e se subsumir às previsões normativas. Quando submetido à apreciação administrativa por parte de outra autoridade, a decisão dela decorrente há de ser igualmente motivada.

Não se pode negar algo a certo indivíduo que é concedido a outrem sem a exposição dos fundamentos norteadores da distinção, a demonstrar que o solicitante não preenche os requisitos do terceiro beneficiado. Pronunciamento desmotivado impede até a possibilidade do controle judicial da atividade administrativa, sob o escopo da razoabilidade, porquanto ser desconhecido ao juiz os motivos que suscitaram a decisão.

5.4.1. Fundamentação das decisões.

Conforme visto, as decisões acerca do procedimento administrativo tributário necessitam ser motivadas, sobretudo aquelas que numa instância põem termo à discussão da exigência tributária. Daí emergir o dever objetivo de fundamentar as decisões, pois um pronunciamento imotivado faz disparar a sua nulidade, até porque viola gravemente o direito constitucional à ampla defesa. Não terá o contribuinte condições de se defender se a autoridade pura e

simplesmente julga procedente a exigência do tributo sem apresentar os fundamentos fático-jurídicos que o levaram a esta conclusão. Como devolver a discussão para a instância superior, e até mesmo para o Judiciário, se não foram oferecidos elementos para uma futura contra-argumentação? Logo, motivar significa exhibir suficientemente ao administrado as razões pelas quais foi o ato praticado. Traduz – reprise-se - um dever da Administração Pública.

Com base neste raciocínio, elucida Sérgio André Rocha Silva:¹⁵⁵

“Exige-se, para a validade do ato, que as razões que ensejaram a sua prática sejam externadas aos seus destinatários, com o que se viabiliza a compreensão quanto aos fundamentos que levaram à sua realização, possibilitando-se, ainda, o *controle de sua legalidade e legitimidade* pelos administrados, pelo Poder Judiciário e pela própria Administração Pública” (destaques da transcrição).

Sem perder de vista o princípio da informalidade que norteia o procedimento tributário e longe de exigir a excelência da técnica de decidir reinante no Judiciário, as decisões bem fundamentadas haverão de ter formalmente um breve relatório em torno do sucedido ao longo do rito até então, a enunciação dos motivos fático-jurídicos que apoiaram o veredicto, isto é, a fundamentação propriamente dita, e a decisão tomada a respeito do caso, se favorável ou desfavorável à Administração, sem falar na data e assinatura do autor do ato. Na sua substância os fundamentos haverão de ser 1) claros, no sentido de permitir que se tenha um perfeito conhecimento do processo lógico e jurídico condutor da decisão, 2) suficientes, no sentido de revelarem o bastante para se conhecer mesmo os motivos que levaram aquela conclusão, e 3) congruentes, no sentido de inexistir contradição dentro da linha de logicidade neles desenvolvida e entre ela e a própria decisão.

Associa-se à ideia da fundamentação decisória o pensamento de Odete Medauar¹⁵⁶, ao afirmar que a discussão resultante do procedimento administrativo, embora imputada a uma autoridade, decorreu da realização de vários atos, para os quais colaboraram interessados. As

¹⁵⁵ *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*, p. 80.

¹⁵⁶ *Ob. cit.*, p. 69.

informações colhidas, os dados técnicos e os argumentos propiciam ampla base objetiva para se decidir. Por isso, a decisão é mais suscetível de aceitação e cumprimento, do que outra, oriunda praticamente do nada...

José Osvaldo Gomes¹⁵⁷ complementa o raciocínio anterior aduzindo que o autocratismo é substituído por um esforço de informação e explicação, na medida em que a fundamentação facilita a interpretação e aplicação prática do ato administrativo, a instaurar um clima de confiança entre a Administração e os particulares. Mas ressalva que em alguns casos – raros qualitativamente – o dever de externar ao público os fundamentos cede ante a necessidade de segurança do Estado ou para preservar os próprios interesses legítimos dos administrados, como no caso em que um servidor tem o seu desempenho avaliado de forma negativa, não progredindo na carreira.

O STA por inúmeras vezes já se manifestou em favor da motivação. Numa oportunidade, decidiu-se que o direito à fundamentação do ato tributário ou em matéria tributária constitui uma garantia específica do contribuinte, na forma do art. 77 da LGT. Por outro lado, a fundamentação é um conceito relativo, variável com o tipo legal do ato, visa esclarecer o administrado, de sorte a informá-lo do itinerário cognoscitivo e valorativo do ato, permitindo-lhe conhecer as razões fático-jurídicas que determinaram a sua prática e por que motivo se decidiu num sentido e não noutro¹⁵⁸.

Mas há decisões recentes relativizando o princípio em comento, na medida em que a falta de fundamentação causa apenas a anulabilidade do ato, salvo se faltar qualquer elemento essencial do ato, se a lei expressamente assim determine ou quando se verifiquem as circunstâncias referidas nas alíneas do art. 133-2 do CPA, nomeadamente quando ocorra ofensa do conteúdo essencial de um direito fundamental. Nestes termos, a fundamentação do ato tributário de liquidação não constitui um direito fundamental ou, sequer, um direito fundamental análogo aos direitos, liberdades e garantias. Destarte, um ato desta natureza

¹⁵⁷ *Fundamentação do Ato Administrativo*, pp. 22/23.

¹⁵⁸ Ac. 209/08, publicado em 02/4/08, relatoria do Exmo. Dr. Brandão de Pinho.

desprovido de fundamentação será apenas anulável e não nulo de pleno direito, desde que esta arguição se faça no prazo previsto na alínea a) do n° 1 do art.102º do CPPT¹⁵⁹

Admitir-se no ato de liquidação inexistência ou insuficiência de fundamentos parece depor contra o raciocínio de que a exigência do tributo necessita ser bem delineada, inclusive no que respeita ao seu aspecto quantitativo. Na doutrina brasileira se festeja muito o subprincípio da tipicidade cerrada, corolário da legalidade, a partir do qual todos os elementos caracterizadores do tributo exigível devem estar pautados na lei em sentido estrito, inclusive a base de cálculo e alíquota.¹⁶⁰ Evidentemente, o ato de liquidação tributária também reclama seja consubstanciado para ser exigido, por mais simples que se apresente a situação.

É preciso, por outro lado, ter em mente que o dever de fundamentar as decisões não autoriza o administrador público a exarar pronunciamentos quando o administrado formula pedidos repetitivos e pautados em mesmos argumentos.

Segundo José Fontes,¹⁶¹ se esta obrigação existisse correr-se-ia o risco de haver estrangulamento dos serviços e imersão num ciclo vicioso que impediria o normal funcionamento dos órgãos administrativos.

Há que se fazer referência ao que a doutrina denominou de ato tácito, vale dizer, o comportamento omissivo da Administração Pública a respeito de certa situação no procedimento administrativo a qual deveria se manifestar. Tal conduta, portanto, implica num certo tipo de decisão e constitui causa extintiva do procedimento administrativo, pois evita que o procedimento se eternize no âmbito administrativo e deixe de ser apreciado nos canais judiciários.

¹⁵⁹ Ac. 091/11, publicado em 25/5/11, relatoria da Exma. Dra. Dulce Neto. Ainda sobre o tema consulte-se os Ac. STA 01977/03, publicado em 28/7/04, 0844/10, publicado em 26/5/11, e 0255/11, publicado em 14/9/11, das relatorias dos Exmo. Drs. Angelina Domingues, Costa Reis e Casimiro Gonçalves, respectivamente.

¹⁶⁰ Embora para estas últimas haja possibilidade de alteração por via de decreto do Executivo, quanto aos chamados impostos regulatórios, ou por via de resoluções do Senado, a exemplo do ICMS.

¹⁶¹ *Curso sobre o Código do Procedimento Administrativo*, p. 23 e segs.

A falta de pronunciamento traz a presunção de indeferimento do pedido. Isto ocorrendo, abre-se o canal contencioso e o contribuinte poderá se valer dos tribunais de jurisdição administrativa.

A ocorrência do ato tácito se concretiza quando houver previsão na lei e o administrado solicitar a prática de ato administrativo que defina a sua situação jurídica, direcionado ao órgão competente específico com deveres de decisão, ao cabo de determinado lapso de tempo.

Nestes termos, o descumprimento do dever de decisão pode acarretar a responsabilidade disciplinar da autoridade competente para decidir e até mesmo a responsabilidade civil do ente público.

Independente disto, como já enunciado, a omissão administrativa em decidir pressupõe o indeferimento tácito do pedido e libera o administrado de interpor o recurso contencioso. Sobre este aspecto há inúmeros acórdãos do STA, a maioria já ressonando o conteúdo atrás descrito. Relembre-se o já apontado acórdão proferido face o recurso nº 37209, no qual se adverte que “o acto tácito presumido, na medida em que os fundamentos do pedido sejam os mesmos que estiverem na base do acto expresso anterior, não é lesivo dos interesses do recorrente. O acto lesivo desses interesses é o acto lesivo expresso anterior, razão por que este não é recorrível” (sic.)¹⁶².

Procede o argumento de J. L. Saldanha Sanches ao sustentar que o indeferimento tácito constitui figura ambígua do direito procedimental. Isto porque além de acusar o funcionamento defeituoso da Administração e de fazer valer a garantia do contribuinte de

¹⁶² Cite-se ainda o decidido em 22/3/94 acerca do recurso nº 32761; o decidido em 31/5/94 acerca do recurso nº 31907; o decidido em 31/01/95 acerca do recurso nº 33482; o decidido em 23/5/96, acerca do recurso nº 37959; o decidido em 05/6/96, acerca do recurso nº 38877; o decidido em 30/01/96, acerca dos recursos nº 37695 e 38059; o decidido em 08/10/96, acerca do recurso nº 39515; o decidido em 14/01/97, acerca do recurso nº 39289; o decidido em 28/11/95, acerca do recurso nº 36448; o decidido em 30/11/95, acerca do recurso nº 37126; o decidido em 07/12/95, acerca do recurso nº 37156.

nestas condições recorrer ao Judiciário, acaba nublando uma outra garantia, a de participação do administrado na formação das decisões, resultante de efetivo diálogo entre as partes. O silêncio do Estado faz desperdiçar a oportunidade da discussão terminar fora das lides judiciárias e traduz a negação viva do sistema de colaboração que deve pautar a relação tributária. Diante disto, o jurista defende transmudar a opção do indeferimento tácito para o deferimento tácito, de modo a tornar os pronunciamentos administrativos mais céleres.

Por outro lado, caso o prejudicado nada faça após a ultrapassagem do limite máximo temporal para a Administração se manifestar, isto não faz caducar o seu direito à impugnação contenciosa caso a Administração intempestivamente indefira de modo expreso o pleito, até porque a fluência do prazo não desobriga o ente público de se pronunciar. E se após o prazo fatal que caracterize o indeferimento tácito, mas antes da apresentação da impugnação contenciosa a Administração resolver explicitamente se manifestar, o único ato impugnável será este.

5.4.2. Pronunciamento desfavorável vinculante.

Outro ponto que provoca calorosos debates alude à devolutividade ou não para o Judiciário de questão decidida contrariamente ao Estado em sede administrativa. Muitas linhas de raciocínio são tecidas, cabendo aqui traçar algumas delas pela importância prática que o tema assume na militância tributária.

Segundo o tributarista brasileiro José Augusto Delgado,¹⁶³ é perfeitamente possível o Estado pretender que uma decisão por ele próprio prolatada e que lhe foi desfavorável seja revista pelo Judiciário pelos seguintes motivos: tal decisão não pode ser imutável, requisito somente atribuído à sentença judicial transitada em julgado; a irretratabilidade do pronunciamento só produz efeitos dentro da esfera da Administração Pública, após esgotadas as alternativas recursais; não se pode barrar a ação do Estado quando se constata que em sede administrativa a decisão violou abertamente princípios jurídicos, nomeadamente a legalidade, porque se

¹⁶³ “Reflexões sobre o Processo Administrativo Tributário”, pp. 114/115.

assim se mantivesse haveria usurpação do Estado de Direito; mesmo destino terá o pronunciamento movido por dolo, fraude, erro, simulação e coação; ao ser proferida uma decisão, não é o Estado o autor dela, mas agentes públicos que, embora em nome dele, individual ou colegiadamente podem firmar posições atentatórias à ordem legal, de forma que o Estado não está obrigado a aceitá-las; a competência conferida aos órgãos julgadores administrativos é de natureza relativa, sujeita portanto a controle judicial, não importa se a decisão seja favorável ou não ao Poder Público; os instrumentos jurisdicionais postos pelo constituinte para controle da legalidade, moralidade, isonomia e justiça fiscal tanto servem ao contribuinte como ao Estado.

Ainda no Brasil, acresça-se a este pensamento o diagnóstico que se extrai da análise do art. 156, IX, do CTN,¹⁶⁴ no qual se diz que extingue o crédito tributário a decisão administrativa irreformável que não mais se sujeite à ação anulatória promovida pela Fazenda Pública: claramente o legislador complementar franqueou ao Estado o poder de impetrar ação anulatória quando for definitivamente vencido nas vias administrativas, embora esta ação não tenha sido ainda regimentada no ordenamento positivo brasileiro, pelo menos nos casos em que o poder público é seu titular legitimado.

No âmbito tributário, tal polêmica recrudesceu quando o legislador federal extinguiu a possibilidade de recurso hierárquico para o Ministro da Fazenda nas decisões contrárias ao Estado, emitidas pelas instâncias inferiores. Antes, tinha o ente tributante como última opção submeter a decisão que lhe foi prejudicial ao crivo da autoridade máxima fazendária, posto que não seria mais possível revolver a questão no âmbito judiciário, apesar do contribuinte poder fazê-lo quando a decisão administrativa lhe fosse desfavorável.

Com o fim do recurso hierárquico, as alternativas estariam substancialmente diminuídas, pelo que compensaria se o ente tributante pudesse agora provocar o Judiciário.

¹⁶⁴ Eis a redação: “Extinguem o crédito tributário: ... IX- a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa que não mais possa ser objeto de ação anulatória”.

Não parece haver justificativa para provocação judicial só porque um remédio recursal foi extinto. Bastaria ao legislador que criasse administrativamente outras saídas, tal qual fez a União ao criar a possibilidade do Procurador da Fazenda Nacional interpor recurso administrativo especial para a Câmara Superior Fazendária quando a decisão anterior ultrajar a lei ou a evidência de provas.

Já Antonio José da Costa¹⁶⁵ enxerga uma abertura para o questionamento porque o legislador do CTN¹⁶⁶ aduziu ser possível a revisão do lançamento quando a lei assim o determinar.

Mesma opinião expressa Yoshiaki Ichihara¹⁶⁷, ao asseverar que se o direito à prestação jurisdicional é colocado como garantia fundamental, se o Estado se submete às leis que edita e às decisões judiciais, como decorrência do princípio do Estado de Direito, não se pode negar o direito à jurisdição, se existentes a ameaça ou a lesão de direito. Todavia, se o exercício do direito de ação deve conformar-se aos pressupostos de admissibilidade, o Estado, além da existência de tais pressupostos, deve, sem dúvida alguma, obedecer o requisito específico da autorização legislativa, isto é, nos casos em que a lei permitir.

Efetivamente, do ponto de vista prático, a admissibilidade da devolução judicial abriria novas trincheiras de demandas envolvendo o poder público e o particular, mobilizaria mais ainda advogados, procuradores e magistrados, numa nova onda que assoberbaria os cartórios forenses. Talvez o mecanismo da representação administrativa (diferente do recurso hierárquico) - promovida pelo órgão jurídico especializado e com todas as garantias do contraditório - funcionasse melhor toda vez que se detectasse uma ilegalidade perpetrada no julgamento anterior. Esta seria a última chance do Estado neste particular.¹⁶⁸

¹⁶⁵ “*Processo Administrativo Tributário*”, p. 271.

¹⁶⁶ Eis a redação do art. 149, I: “O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I- quando a lei assim o determine...”

¹⁶⁷ “*Processo Administrativo Tributário*”, pp. 358/359.

¹⁶⁸ Semelhantemente, registre-se que Vittorio Cassone (*Processo ... ob. cit.*, p. 118 e segs.) entende que se a lei estipular recurso hierárquico, advocatória ou homologação pela autoridade administrativa superior, não pode o fisco ir ao Judiciário; em relação à advocatória, também há manifesto de Marco Aurélio Greco (*Processo ..., ob. cit.*, p. 709)

Adota relativamente a tese do reexame judicial Moisés Akselrad,¹⁶⁹ posto que só o autoriza se a decisão final administrativa contrariar a moralidade pública, porque evitada de vícios de ilegitimidade ou nulidade, desde que o direito de ação não esteja prescrito.

E Dirceu Antonio Pastorello¹⁷⁰ acrescenta a estes casos o fato da decisão administrativa insurgir-se contra posição uniforme e remansosa do plenário do STF e do STJ e houver prova robusta de desvio ético no julgamento administrativo.

No mesmo sentido é o pensamento de Luiz Fernando Mussolini Junior,¹⁷¹ ao admitir a revisão judicial através da ação popular – e não a ação civil pública se o ato decisório for lesivo ao patrimônio público ou à moralidade administrativa, sem antes asseverar o abaixo reproduzido:

“Em resumo: o reconhecimento de que as decisões terminativas em processos tributários não-judiciais, contrárias aos Entes Tributantes, constituem ‘casos julgados’ (na dicção de Alberto Xavier) dotados de definitividade, a bem da segurança jurídica, que é de ser deferida ao sujeito passivo que se subsume à instância administrativa por sua própria vontade, não implica se impingir restrição indevida do espectro da garantia do princípio constitucional da proteção judiciária (art. 5º, XXXV, da CF de 1988), pois que esse pressupõe a existência de direito que possa ser lesado ou ameaçado, do que não se pensa quando o Poder Público, ‘de per se et ex vi legis’, resolvendo litígio em processo não-judicial previsto constitucionalmente e afirmado na legislação complementar dentro das Normas Gerais de Direito Tributário, admite a extinção total ou parcial do crédito tributário (ou a inexistência do mesmo, como querem Paulo de Barros Carvalho, Alcides Jorge Costa e Luciano Amaro)” (aspas e parêntesis do autor).

Posição semelhante é a de Fernão Borba Franco¹⁷², ao afiançar que, a respeito da *coisa julgada administrativa*, isto é, da decisão que beneficiar o administrado, será possível a revisão do ato pela Administração, mas condicionado a novo processo administrativo ou a processo judicial, desde que existentes circunstâncias excepcionais que a possibilitem, circunstâncias excepcionais que, refletindo valores consagrados constitucionalmente, permitam arrear outro dos valores relevantes, qual seja, o da segurança jurídica.

¹⁶⁹ *Processo Administrativo Tributário*, p. 423.

¹⁷⁰ “*Processo Administrativo Tributário*”, p. 536.

¹⁷¹ *Processo Administrativo Tributário*, pp 75/76.

¹⁷² *Processo Administrativo*, p. 169.

Mesmo espectro é açambarcado por Maria Lidia Ribas¹⁷³, ao ponderar que o fisco, impedido de ir a juízo para desconstituir a decisão administrativa, importaria em frustrar a universalidade de jurisdição. Pelo entendimento de que as decisões administrativas não podem fazer coisa julgada e respaldado nos outros princípios citados é que se defende a possibilidade de a Fazenda Pública propor em juízo uma ação para reformar ou anular decisão proferida por órgãos administrativos contrária ao fisco. Sendo a finalidade do processo fazer prevalecer a lei, quer se trate de discussão administrativa ou judicial, qualquer restrição que implique afastar o pronunciamento em última instância do Poder Judiciário, por impedimento de uma das partes, é incompatível com o regime constitucional brasileiro. O que não pode é servir esse caminho para atender a interesses meramente arrecadatários do fisco, buscando o Judiciário contra todas as decisões que lhe são desfavoráveis; mas apenas ser utilizada essa via em casos especiais de atos administrativos viciados do procedimento administrativo tributário, na preservação da legalidade.

Já Fernando Facury Scaff¹⁷⁴ reduz substancialmente a possibilidade da rescisão:

“Em decorrência do exposto no item anterior, é plenamente possível o ingresso da Administração Pública em juízo para desconstituir julgados administrativos a ela contrários, apenas em caso de não aplicação de norma pelos Tribunais Administrativos posteriormente considerada constitucional pelo STF”.

Num outro extremo, há aqueles que rechaçam a opção do Poder Público suscitar a reapreciação judicial de atos opostos às suas pretensões que praticou internamente.

Segundo Ricardo Lobo Torres,¹⁷⁵ a nota mais relevante do processo judicial tributário é que este só depende da iniciativa do contribuinte. Isto ocorre até mesmo na execução fiscal, pois nesta apenas se apresenta o crédito, mas o juízo de cognição só se inicia com os embargos do devedor. Segundo o jurista, tal acontece mesmo quando o Estado oferece ação ordinária,

¹⁷³ *Processo Administrativo Tributário*, p. 173.

¹⁷⁴ “*Processo Administrativo Tributário*”, p. 551.

¹⁷⁵ “*Processo Administrativo Tributário*”, pp. 179/180.

porque esta só é possível para forçar o indivíduo ao cumprimento de obrigação. Não bastasse isto, acaso se admitisse a ação anulatória das causas administrativas perdidas pelo Estado, a eficácia constitutiva positiva da sentença que acolhesse dita ação contrasta com o sistema constitucional de separação de poderes, na medida em que traria como efeito a anulação do julgamento administrativo e reconstituiria o crédito tributário numa espécie de *lançamento judicial*, tarefas exclusivamente confiadas ao Poder Executivo.

Por sua vez, no ver de José Eduardo Soares de Melo,¹⁷⁶ a atitude da Administração em submeter ao Judiciário pronunciamento que lhe foi desfavorável não decorre do princípio da hierarquia, visto assim porque é a autoridade superior ao órgão prolator da decisão administrativa quem determina a revisão judiciária.

Tal iniciativa, ao revés, afronta a moralidade pública. Pensa o último jurista que a hierarquia só é válida, e só pode ser utilizada criteriosamente, em questões ligadas a aspectos de conveniência e oportunidade (discrecionariade), que, efetivamente, não tem cabimento nos rígidos processos de lançamento (vinculabilidade). Não teria o mais mínimo sentido desprezarem-se os atos decisórios (mormente nos casos de órgãos colegiados, integrados por inúmeros juízes votantes), mediante manifestação isolada, para, simplesmente, alterar a substância e conteúdo. A Fazenda não pode ir a juízo pedir a anulação de decisão administrativa a ela contrária, uma vez que se trata de matéria vinculada que não pode ficar adstrita a mera conveniência do Executivo, constituindo violação ao princípio da moralidade (CFB, art. 37), pelo fato de que desprestigiaria a legitimidade do procedimento administrativo (art. 5º, LV).

Já Luiz Antonio Caldeira Miretti¹⁷⁷ apegase ao argumento da efetivação da vontade funcional do Estado:

“No cumprimento de suas finalidades, os Tribunais Administrativos, na qualidade órgãos da Administração Pública, exaram, através das decisões proferidas no processo

¹⁷⁶ “*Processo Administrativo Tributário*”, pp. 306 e 308.

¹⁷⁷ “*Processo Administrativo Tributário*”, pp. 631/632.

administrativo tributário, um ato administrativo no qual fica expressada a vontade funcional do Estado, externada mediante a composição do processo administrativo e principalmente pela decisão final, que tanto pode ser favorável ao Fisco como lhe ser desfavorável, mas em qualquer caso estará cumprida a vontade funcional inerente à Administração Pública”.

Ricardo Mariz de Oliveira¹⁷⁸ defende que o princípio da inafastabilidade da jurisdição não se aplica aos poderes públicos, pela própria dicção do texto constitucional,¹⁷⁹ porque atinente apenas aos brasileiros e estrangeiros residentes no país, inexistindo menção a qualquer ramificação do poder público. Ainda no opinativo do autor citado, nem mesmo tem o Ministério Público autorização para instaurar a ação civil pública a partir de uma decisão administrativa irreformável equivocada que nega tributos, porque não se trata aqui de proteção de interesses difusos e coletivos, só emanados de pessoas indeterminadas e não de pessoas individualizadas.

Neste sentido, com variantes argumentativas, Hugo de Brito Machado:¹⁸⁰

“Assim, quando um órgão de julgamento administrativo decide em conflito entre o particular e o Estado-administração, é o próprio Estado titular de relações jurídicas que está manifestando sua vontade. Não se compreende possa, portanto, pedir proteção ao Estado-jurisdição, que por ficção jurídica foi criado tão-só para proteger aqueles que não são dotados de poder, contra aqueles que, corporificando o Estado-administração, eventualmente descumprem os seus deveres e praticam atos contrários à ordem jurídica estabelecida”.

Sacha Calmon Navarro Coelho:¹⁸¹

“... ninguém pode ir a juízo contra ato próprio, por falta de interesse de agir. De outra parte, a decisão administrativa definitiva, contra a Fazenda Pública, certa ou errada, constitucional ou não, extingue a obrigação tributária”.

Diva Malerbi:¹⁸²

¹⁷⁸ “*Processo Administrativo Tributário*”, pp. 217 e segs.

¹⁷⁹ Eis a redação do art. 5º, XXXV: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes ... XXXV- a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

¹⁸⁰ “*Processo Administrativo Tributário*”, p. 158.

¹⁸¹ “*Processo Administrativo Tributário*”, pp. 192/193.

“Quanto à possibilidade de vinculação da Administração Pública às suas próprias decisões, concorre ainda o princípio da segurança jurídica, desdobrado no princípio da irretroatividade a exigir a proteção da confiança que o cidadão depositou na lei suprema ao buscar o processo administrativo para dirimir controvérsias com o Fisco”.

Valdir de Oliveira Rocha:¹⁸³

“Admitir que a Fazenda Pública se valha do Poder Judiciário para obter a anulação de decisão administrativa ‘a ela contrária’ é ignorar a natureza jurídica do processo administrativo, que é a de validador do ato administrativo questionado pelo contribuinte” (aspas do autor).

Fátima Fernandes Rodrigues de Souza¹⁸⁴ sustenta que se a decisão que lhe é adversa corresponde à desconstituição do lançamento efetuado pela autoridade competente, não pode o Estado ir a juízo porque deixa de possuir um título respectivo e, portanto, carece de interesse de agir.

Neste subtema, fala-se em haver coisa julgada administrativa para a Administração Pública. Em verdade, o instituto da coisa julgada (ou caso julgado, na terminologia lusitana) é típico do processo judicial. Soa incoerente afirmar a existência de coisa julgada no processo administrativo, pelo menos à luz do direito brasileiro. Porém, se a decisão administrativa estiver de acordo com a lei e no mérito for desfavorável ao Estado, a sua impossibilidade de revisão judicial pode fabricar a falsa ideia de que há coisa julgada administrativa.

Sem embargo, a coisa julgada administrativa perceptível neste caso é apenas aparente. Em verdade, dentro do processo administrativo, o Estado analisou se um ato praticado por seu agente – o lançamento – é válido, legal e regular. E se por algum motivo ele não subsiste é porque não poderia frutificar no mundo jurídico, não poderia empunhar pretensão juridicamente oposta a outrem. E se não há pretensão, muito menos resistência a ela, não há que se falar em lide, quanto mais em coisa julgada administrativa, assim entendida como uma

¹⁸² “*Processo Administrativo Tributário*”, p. 133.

¹⁸³ “*Processo Administrativo Tributário*”, p. 258.

¹⁸⁴ “*Processo Administrativo Tributário*”, p. 678.

decisão que põe definitivamente fim à discussão da lide, não sujeita mais a apelo no interior da Administração Pública.

A questão é pacífica quando o contribuinte não faz prevalecer seu entendimento no debate administrativo, pelo menos perante a doutrina e a ordem positiva brasileira. Face o princípio da inafastabilidade da jurisdição, dúvidas não há de que o sujeito passivo pode revolver toda a matéria junto ao Poder Judiciário, sendo incabível neste caso arguir-se coisa julgada administrativa. Não pode haver caso decidido só para um partícipe do procedimento administrativo

Por último, a respeito deste tema, Vittorio Cassone e Maria Eugenia Cassone¹⁸⁵ defendem a razão pela qual inexistiria a coisa julgada administrativa no direito brasileiro, isto é, residiria no fato de que a lei faculta ao sujeito passivo, a qualquer momento, mesmo após esgotados todos os recursos e ter decisão final desfavorável, a faculdade de dirigir-se ao Judiciário, decisão que, como é cediço, prevalece em relação à decisão administrativa.

Considerando toda esta discussão, parece haver uma alternativa razoável para superá-la: liquidar o tributo decorre de ato administrativo, vinculado é verdade, mas nem por isso infalível; decidir sobre o acerto ou desacerto da liquidação também resulta de ato administrativo; aliás, desde o nascedouro, todos os atos regedores do procedimento de debate do tributo são tipicamente administrativos.

Ora, se atos administrativos são, podem ser revistos a qualquer tempo pela Administração Pública se colidirem com o estado de direito, pois tem esta o poder-dever de revisar seus atos se de algum modo trouxe consequências danosas para os primados e para os princípios jurídicos.

¹⁸⁵ *Processo Tributário*, p. 65.

Assim, nada impede que haja previsão na lei procedimental administrativa de um ato ser retificado a qualquer tempo se a permanência dele trouxer graves efeitos para a pacificação das relações sociais ou se praticado debaixo de gesto fraudulento, simulatório ou outro meio viciante que prejudicou o próprio Estado. Nestes termos, a decisão danosa não perduraria, a Administração resolveria o problema *interna corporis*, e o Judiciário não precisaria ser atropelado por este tipo de demanda.

Todavia, a autoridade administrativa competente para promover a revisão do julgamento dentro da própria Administração poderá responder por eventuais abusos cometidos, ao manejar exagerada ou indevidamente este instrumento.

Traga-se a discussão mais concretamente: imagine-se uma exigência de tributo considerada improcedente, mesmo havendo clara previsão na lei e provas suficientes de que o contribuinte deve o tributo; ou um julgamento favorável ao contribuinte, depois se descobrindo que o prolator da decisão estava em conluio com este e recebeu dinheiro para proceder de tal maneira. Indubitavelmente, estas são duas situações típicas que credenciariam a autoridade administrativa junto a Fazenda Pública respectiva impetrar o remédio administrativo previsto em lei para desfazer a qualquer tempo (ou, pelo menos, num lapso bem razoável) esta situação contrária ao estado de direito.

Soaria diferente se o Fisco desejasse questionar toda e qualquer decisão administrativa que adotasse uma interpretação contrária à existente no seio do ente tributante. Se ele assim agisse, cometeria abusos e como tal poderia ser funcionalmente responsabilizado por isso.

Em outras palavras, as questões que envolvessem interpretação normativa – dentre outras – não poderiam ser objeto de revisão por tempo indeterminado, pois aí quem sofreria seria o contribuinte, a todo o instante na iminência de ver uma decisão em seu favor ser modificada. A segurança jurídica, aí, ficaria comprometida, desta vez em detrimento do sujeito passivo.

Todas estas citações doutrinárias se fizeram imprescindíveis porque, a despeito de se identificar duas linhas antagônicas quanto ao exame judicial da decisão administrativa contrária ao fisco, cada um dos juristas citados carrega uma linha de argumentação diferente, o que contribui para o aprofundamento e maturação da melhor alternativa a ser seguida.

Capítulo 6.

6. Princípios ligados à administração pública e respectivos desdobramentos no procedimento tributário português e no processo administrativo tributário brasileiro.

O estudo do desdobramento principiológico não poderia prosseguir sem passar pelos princípios e direitos atados à Administração Pública Portuguesa, explícita ou implicitamente estabelecidos ao longo do Título IX constitucional, embora a ênfase seja para aqueles que ganhem repercussão linear no procedimento administrativo tributário.¹⁸⁶ Igual raciocínio será aplicado na análise da Administração Pública Brasileira.

Todavia, em respeito ao traçado metodológico imprimido no presente trabalho, nem todos os princípios e direitos mencionados no texto constitucional num e noutro ordenamento jurídico serão desenvolvidos neste capítulo.

Por conseguinte, no que tange à justiça, igualdade, legalidade geral e proporcionalidade, estes são princípios que extrapolam as fronteiras da Administração Pública de tão genéricos, abrangentes e importantes que são, de sorte que já foram ou serão tratados em itens apartados.

Por seu turno, preferiu-se deslocar a participação dos interessados na formação das decisões, a motivação destas e o direito a informação para o interior do capítulo que alude às garantias dos contribuintes ou ao devido processo legal, vistos também separadamente.

Enfim, serão aqui desenvolvidos a legalidade objetiva, a prossecução do interesse público, a impessoalidade, a moralidade e a eficiência, ainda que de alguma maneira tais princípios

¹⁸⁶ Veja-se que há princípios e direitos consagrados na citada passagem constitucional, mas que não se vinculam ao tema sob estudo, designadamente o que garante ao funcionário público arguido no processo disciplinar a sua audiência e defesa, inobstante tais direitos estarem também contemplados para o interessado no procedimento tributário.

possam irradiar seus efeitos para fora da Administração Pública, sem embargo de ser esta o seu foco principal.¹⁸⁷

Nunca poderá se esquecer que o debate da liquidação em sentido amplo manifesta o exercício de uma função pública, da qual a Administração é responsável, porquanto o objetivo maior perseguido nesta seara é o acerto definitivo da exigência do tributo, seja para conferir-lhe a robustez necessária que justifique uma cobrança judicial, seja para desconsiderá-la após concentrado esforço de maturação.

6.1. Legalidade objetiva.

Como se viu em tópico anterior, a legalidade é princípio que merece ser estendido por todo o sistema jurídico de um Estado soberano. Como exemplo de função em que se tutela o interesse coletivo e simultaneamente não se pode desfocar o direito do cidadão, o procedimento tributário – como de fato aconteceu – não poderia ser regulado fora do alcance da lei pois, em se tratando de atividade administrativa, o comportamento da autoridade precisa estar o máximo possível previsto em lei, exatamente para evitar protecionismos danosos ao patrimônio do Estado.

Nesse pensar, a posição de Canotilho:¹⁸⁸

“Nesta perspectiva se entende o reforço das garantias no *procedimento administrativo*, destinado não a substituir a proteção jurídica geral, mas a dar mais transparência à vinculação jurídica da administração através das leis reguladoras do procedimento administrativo e dos princípios jurídicos fundamentais do processo (cfr art. 267º/5)” (parêntesis e destaques originais)

¹⁸⁷ Note-se que, a despeito da publicidade figurar na CFB (art. 37) como um dos princípios diretores da Administração Pública, optou-se por tratá-la no capítulo dedicado ao devido processo legal, face o importante papel que desempenha como garantidor de um processo administrativo tributário apoiado no direito.

¹⁸⁸ *Ob. cit.*, p. 732.

Em outras palavras: a atividade do Poder Público – e o procedimento administrativo fiscal é uma delas – deve estar pautada em lei, pois do contrário haverá atividade arbitrária, típica dos Poderes Absolutos e Totalitários.

No plano do direito público, deve a atuação do funcionário e equiparados jungir-se ao império da lei. A vontade do administrador público é a vontade incrustada na lei. Neste diapasão, a legalidade funciona um pouco diferente na esfera do poder público, nunca será exagero relembrar. Enquanto entre os particulares tudo é lícito fazer desde que não esteja proibido por lei, face a autonomia das vontades, a Administração Pública só poderá fazer aquilo que estiver circunscrito na lei, de modo que o simples ato por ela praticado não vincula os administrados, salvo se estiver assentado em bases legais.

Em outras palavras, a opção pelo Estado de Direito fez com que a Administração Pública passasse a ter a sua atuação somente inspirada na lei e o controle dos seus atos fosse exercido pelo Judiciário, tudo em respeito aos direitos e garantias consagrados na ordem constitucional.

Nem todas estas notas são postas detalhadamente pelo constituinte brasileiro, no sentido da legalidade objetiva só autorizar o administrador público a só fazer algo que esteja com previsão explícita na lei, sendo inaplicável para ele a máxima de que o não expressamente proibido está lícitamente permitido. E nem precisaria.

Na verdade, tal raciocínio pode ser inferido com a atitude do constituinte enunciar o princípio da legalidade geral (art. 5º, II) e no capítulo dedicado à Administração Pública (art. 37, *caput*) mencionar novamente a legalidade (aqui classificada como objetiva). Fosse a legalidade para o particular rigorosamente a mesma aplicável ao administrador público e não haveria necessidade de repeti-la no texto da Constituição.

O desdobramento da legalidade objetiva prevista na CFB com seu perfil mais austero de respeito aos estritos termos da lei encontra espaço na doutrina e constitui aspecto

incontroverso, dada a responsabilidade assumida pelo administrador público, na qualidade de mandatário defensor do interesse coletivo.

6.1.1. Participação do órgão jurídico-administrativo especializado como fiscal da lei.

Na estrutura organizacional da Administração Pública, seria de boa monta que houvesse órgãos jurídicos especializados em direito – não importa a denominação que se dê – supervisores da legalidade dos atos administrativos praticados. Tal qual o Ministério Público o faz nas instâncias judiciais.

Em nome desta mesma legalidade, deve dito órgão do respectivo ente tributante interferir no procedimento administrativo tributário. Seus componentes devem ser bacharéis em direito, especialistas em direito tributário, a desempenharem a missão de fiscal da legalidade em sede administrativa, a superintenderem os atos procedimentais praticados, analisando-os sob o facho da lei.¹⁸⁹

Assim, em tons de contribuição, seria de bom alvitre haver pronunciamento deste órgão jurídico-administrativo especializado pouco antes de ser reexaminada a liquidação em sentido amplo no segundo grau, exarado em tons opinativos, recomendando a melhor solução a ser dada no caso concreto, embora os julgadores não estejam obrigados a seguirem tal orientação.

Mas nada impede que também no curso da discussão o multireferido órgão jurídico-administrativo especializado procure corrigir ilegalidades procedimentais cometidas, ensejadoras de futuras e indesejáveis arguições de nulidade, a prejudicarem o andamento normal da demanda, tomando, por conseguinte, as providências pertinentes para regularizar a

¹⁸⁹ No Brasil quem costuma exercer este papel são as Procuradorias ligadas ao Poder Executivo, através de suas respectivas representações.

situação. Mas isto haverá de ser feito com parcimônia, evitando-se excessos que suscitem tumulto procedimental.

6.1.2. Representação pela ilegalidade do julgamento.

Mesmo após encerrado o procedimento, deve o órgão jurídico-administrativo especializado em direito tributário, nos moldes sugeridos no tópico anterior, cuidar de fazer uma filtragem final, investigando se em seu bojo foi perpetrada alguma ilegalidade. Se cometida em prejuízo ao sujeito ativo, deve o profissional representar junto a uma instância especial com vistas a retificar a irregularidade; se praticada em desfavor do sujeito passivo, mesma representação deve ser instaurada, no intuito da exigência fiscal ser desconstituída, vez que não interessa ao poder tributante formular cobrança judicial de antemão desprovida da menor chance de prosperar.

Daí a relevância que assume o órgão jurídico especializado neste procedimento de debate administrativo da exigência tributária. Soa infenso ao mundo jurídico passar inerte uma ilegalidade simplesmente porque a lei não criou mecanismos rigorosos de controle do ato de julgamento administrativo, efetuado por profissionais especializados, com reflexos desastrosos no Poder Judiciário, a perder tempo e dinheiro com execuções fiscais infrutíferas, porque claramente afrontosas à legalidade.

Atua o órgão jurídico especializado tantas vezes citado durante e após esgotada a discussão na via administrativa, por ser ele internamente o guardião da legalidade, observando o fiel cumprimento da lei por parte dos agentes públicos.

6.1.3. Julgamento conforme a legislação.

Antes de mais nada, cumpre rememorar que o procedimento administrativo haverá de estar regulado em lei especial, aliás como todo o processamento da atividade administrativa, elaborada de modo a racionalizar os meios empregados nos serviços públicos e a assegurar a participação dos cidadãos na formação das decisões, conforme estipulado na CRP (art. 267-5).

Foi a pretexto disto que o legislador infraconstitucional editou o Código de Procedimento e Processo Tributários, tantas vezes aqui comentado, e que procurou açambarcar as normas instrumentais para discussão e acerto do ato de exigência do tributo.

Se, de um lado, as normas adjetivas deverão constar na lei em sentido estrito, promanada do Poder Legislativo, a função de julgar deve ser executada tendo em mira a legislação tributária material, na qual estão traçados os elementos formadores de cada tributo.

É isto que este item está a anunciar, como derivativo da legalidade, porquanto o administrador público investido nas funções de julgar deve apreciar a questão à luz das normas regedoras do tributo cobrado, se de fato agiu bem o lançador ao fazer a exigência.

Detalhe-se o raciocínio: ao se deparar com a liquidação em sentido amplo, o julgador administrativo haverá de depurar se houve o fato gerador houve (sem fato, sem tributo), se a exigência foi feita ao sujeito passivo (quem, de direito, deve pagar o tributo) e a tempo certo (do contrário, há caducidade), se a matéria coletável está correta. Todos estes elementos, portanto, estão contidos na legislação, de sorte que o julgamento deverá observar os preceitos ali contidos, pois conduta diversa anulará o ato decisório e incapacitará a liquidação em sentido amplo de uma eventual execução judicial.

6.2. Prossecução do interesse público.

Pauta-se este princípio na valorização do interesse público, senão o principal, um dos mais essenciais bastiões a serem defendidos pelo Estado. Cabe ao gestor seguir rigorosamente os contornos da necessidade coletiva traçados na lei, erguendo-se como importante freio para a livre decisão administrativa, assentada na discricionariedade.

Logo, a administração pública haverá de exclusivamente prosseguir no interesse público, estando impedida de prosseguir qualquer interesse privado, ainda que colateralmente. Isto não significa dizer que o atendimento do interesse público não traga a reboque e satisfaça não intencionalmente este ou aquele interesse individual, como no caso de obra pública que ocasione valorizações em imóveis de particulares. Porventura se perceba que a ação administrativa visou deliberadamente interesse privado, seu destino será a invalidade.

Por outro lado, o princípio em tela informa que o administrador público só poderá prosseguir os interesses públicos especificamente definidos por lei para cada concreta atuação administrativa normativamente habilitada. Se um órgão de atribuições sanitárias autoriza o funcionamento de uma sorveteria sem atentar para a higienização das instalações, só porque esta destinará sua receita para a construção de uma praça pública, haverá invalidade do ato, apesar deste objetivo ser nobre e em nome de um interesse coletivo,.

Vale salientar que o princípio em comento não irá ditar o modo pelo qual o interesse público terá prossecução. Em outros termos, não importa se o gestor encontrou a melhor maneira de almejar o interesse público, de sorte que ele tem uma boa margem de decisão para fazê-lo. Mas isto não significa que o administrador sempre persiga boas alternativas, agora em nome de outro princípio, o da eficiência.

O CPA (art. 4º) absorve bem o princípio na medida em que apregoa competir aos órgãos administrativos prosseguir o interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos.

Com efeito, o interesse público não pode servir de “cláusula de refúgio para a violação da lei” (sic.), no ensinamento de António Francisco de Sousa¹⁹⁰.

Na busca da dimensão do interesse público, prossegue o citado administrativista:

“Um interesse particular pode ter relevância pública e pode transformar-se em interesse público. O interesse público não é uma mera soma de interesses particulares, nem se mede pelo número de particulares beneficiados. O interesse público deve ser a solução mais conveniente à luz dos critérios jurídicos e de política administrativa para o caso concreto, nos limites impostos pela lei e pelo direito. O interesse público é o resultado de uma ponderação (pesagem) de custos e benefícios de uma determinada acção, tolerância ou omissão” (parêntesis originais)

Para bem entender o sentido prático da prossecução do interesse público, que afeta o dia-a-dia do gestor e do administrado, é com base nele que se defende a criação de mecanismos para a substituição de funções públicas temporariamente vagas, a não invocação da cláusula *exceptio non adimpleti contractus* na execução de serviços públicos, e a faculdade da Administração usar as instalações da empresa para assegurar a continuidade dos serviços públicos.

Tais aspectos, evocados por Maria Zanella di Pietro, são por ela acrescentados com a seguinte definição:¹⁹¹

“Por esse princípio entende-se que o serviço público, sendo a forma pela qual o Estado desempenha funções essenciais ou necessárias à coletividade, não pode parar...”

Através desta ilustre representante do direito administrativo se chega à conclusão de que o princípio sob estudo encontra ressonância no Brasil, mais conhecido como continuidade do serviço público, efetuadas algumas aproximações de conteúdo.

¹⁹⁰ *Ob. cit*, p. 38.

¹⁹¹ *Direito Administrativo*, p. 74.

Com efeito, em última análise se diz que o serviço público não pode paralisar, por ser esta a maneira pela qual o Estado desempenha atividades essenciais à sociedade.

Irradia-se tal princípio no processo administrativo tributário brasileiro na medida em que este debate precisa avançar até um pronunciamento final, pela procedência ou não da cobrança do tributo, pois além do contribuinte necessitar saber se os seus argumentos foram acolhidos ou não, outras demandas de outros contribuintes surgirão, a mobilizarem as autoridades competentes para proferir novos julgamentos.

Enfim, o serviço público de pronunciamento administrativo final acerca de certa exigência tributária não pode parar. E mesmo raciocínio pode ser aplicado ao direito português.

6.3. Imparcialidade ou Impessoalidade.

O princípio da imparcialidade – também chamado de impessoalidade - tem interpretações diversas na doutrina. Impende entendê-lo sob muitos ângulos: pelo lado de que os administrados devem ser tratados indistintamente, sem atitudes protecionistas deste ou daquele administrador, pelo lado de que os atos e provimentos administrativos são imputáveis ao órgão ou entidade em nome da qual age o funcionário (e não a ele mesmo), pelo lado do administrador estar obrigado a só praticar o ato para satisfazer a finalidade prevista na lei de modo impessoal. Independente de se achar o melhor significado para o princípio, o fato é que o procedimento administrativo tributário deve ser construído levando em conta as três situações.

Com efeito, a Administração Pública não deve atuar no intuito de prejudicar ou privilegiar pessoas determinadas, porquanto a atividade deve se pautar sempre no interesse coletivo. E também pode ser encarada pela ideia de que os atos administrativos não são imputáveis aos agentes que os pratica, mas ao órgão ou entidade a qual integra, embora isto não retire a responsabilidade assumida pelos autores nos atos que causem prejuízos ao cidadão, na

exegese do art. 271 da CRP. Por derradeiro, a impessoalidade pode ser invocada para manter a validade de atos praticados por servidor irregularmente investido em cargo ou função, na medida em que os atos por ele praticados são do órgão e não dele mesmo; é bem verdade que tal raciocínio encontra sérios limites, inclusive em matéria tributária, pois não se pode admitir uma exigência fiscal prosperar no mundo jurídico se efetuada por pessoa incompetente para tanto.

Mas como se viu o princípio ganha novas dimensões, uma negativa e outra positiva. Negativa porque proíbe a administração pública levar em conta interesses públicos e privados irrelevantes para o deslinde do pleito sob exame; positiva porque impõe à administração pública considerar os interesses públicos e privados relevantes para o deslinde do pleito.¹⁹²

Claro que a resposta para o que seja relevante ou irrelevante para o caso concreto não se encontra na imparcialidade em si, mas na proporcionalidade, o que demonstra o inter-relacionamento existente entre eles. Todavia, o ponto de partida para encontrar os melhores critérios e as ponderações mais abalizadas dos interesses para o caso concreto reside na imparcialidade.

Oportuna a lição de Odete Medauar, encarando-se o termo processo no sentido de procedimento:¹⁹³

“A processualidade está associada ao exercício do poder estatal. O poder é, por si próprio, autoritário. No âmbito estatal, a imperatividade característica do poder, para não ser unilateral e opressiva, deve encontrar expressão em termos de paridade e imparcialidade, no processo pré-constituído. Daí a importância dos momentos de formação da decisão como legitimação do poder em concreto, pois os dados do problema que emergem no processo permitem saber se a solução é correta ou aceitável e se o poder foi exercido de acordo com as finalidades para as quais foi atribuído”.

¹⁹² Conforme entendimento defendido pelo STA, Ac. Publicado em 12/5/1998, Oliveira Fernandes e Ribeiro Ltda.

¹⁹³ *Ob. cit.*, p. 70.

Todas estas facetas são bem recepcionadas no direito brasileiro, que prefere chamar o princípio sob exame de impessoalidade, até porque tal nomenclatura se encontra consagrada na CFB, nomeadamente no *caput* do art. 37.

Note-se que a imparcialidade visa proteger o contribuinte de decisões que lhes sejam viciosamente desfavoráveis, mas ao mesmo tempo protege a administração pública em geral e o interesse coletivo, liberto de decisões que beneficiem indivíduos em detrimento do erário.

Impedimentos e suspeições.

Nada obsta que a lei preveja circunstâncias que colocam o julgador administrativo em situação de potencial parcialidade com a causa, similarmente com o que acontece no processo judiciário. Debaixo de algumas condições, não ficaria isento o responsável pela decisão, haja vista não poder firmar posicionamento por ter interesse imediato, mediato, implícito ou indisfarçável no desfecho da demanda.

Que dizer do julgador ser desafeto do contribuinte acusado de evasão ou ser ferrenho inimigo da autoridade fazendária autora da exigência fiscal? Evidente que, no primeiro caso, ficará ele inclinado em considerar a impugnação improcedente, e no segundo caso, ficará tentado a desconstituir a exigência.

Assim é que cabem aqui regras respeitantes a impedimentos e suspeições, a obstarem a participação de certa pessoa no julgamento da discussão administrativa. Impedimento como causa objetiva, invocável pela simples constatação direta da relação existente entre o julgador e as partes, a exemplo de serem eles parentes próximos.¹⁹⁴ Suspeição provocada por fatores subjetivos, como na circunstância do julgador ter interesse direto para a exigência fiscal ser julgada subsistente ou inconsistente.

¹⁹⁴ Outras causas de impedimento: ter sido o julgador parte, procurador ou perito no procedimento; ter conhecido do procedimento em grau de instância inferior; esteja postulando como parte ou advogado no procedimento cônjuge ou parente consanguíneo ou afim.

Impedimento implica na subtração do poder do julgador de decidir uma determinada causa, ao passo que a suspeição não inibe a prerrogativa julgamental, apenas põe em xeque a imparcialidade de quem decide. Daí o impedimento ser mais grave do que a suspeição, o primeiro ensejando a nulidade do procedimento a qualquer tempo, a segunda a ser resolvida no momento em que for arguida, de modo que se for recusada não deixará o processo nulo.

Ensina Vicente Greco Filho:¹⁹⁵

“O juiz que de qualquer modo esteja vinculado à causa, por razões de ordem subjetiva, tem comprometida a sua imparcialidade e, portanto, não deve atuar no processo. As razões que comprometem ou, pelo menos, colocam em risco a imparcialidade do juiz, são as razões de impedimento e suspeição.”

Assinalam Geisa de Assis Rodrigues e Robério Nunes dos Anjos Filho:¹⁹⁶

“Sempre foi fundamental à ideia do devido processo legal identificar como imparcial a autoridade julgadora no que se convencionou chamar de princípio do juiz natural. De nada adiantaria garantir o direito à ampla defesa, ao contraditório (em seu duplice desdobramento de direito de informação e de direito de reação), ao procedimento adequado para se ensejar a aplicação de sanções e de restrições aos direitos mais caros ao sistema de valores protegidos pelo ordenamento jurídico, como a propriedade e a liberdade, caso o processo pudesse ser conduzido por uma autoridade que não tivesse compromisso com a imparcialidade, ou que fosse estabelecida de forma ‘ad hoc’ ou ‘ad personam’, sem que se pudesse identificá-la por regras genéricas e impessoais. É necessário, destarte, garantir um julgamento impessoal por autoridade previamente competente. (aspas e parêntesis dos autores).

Claro que esta ideia tem eco no procedimento administrativo tributário, prosseguem os autores. Mas ganha conformações próprias, até porque o ‘juiz natural’ do processo jurisdicional não se identifica plenamente com a autoridade impessoal e natural que conduz o processo administrativo, obviamente porque este último é liderado por representantes de uma das partes interessadas na sua resolução, qual seja, a Administração Pública.

¹⁹⁵ “*Teoria Geral do Processo e Auxiliares da Justiça*”, p. 233.

¹⁹⁶ “*Breves Anotações sobre a Garantia do Devido Processo Legal no Processo Administrativo*”, p. 217.

Sobre o princípio sob exame é de se registrar a decisão do STA (Ac de 05/02/97, recurso nº 22279), no qual não se vislumbrou imparcialidade quando o diretor distrital de finanças interveio duplamente ao concordar com o relatório dos serviços de fiscalização a ele subalternos, em que se propôs a tributação adicional do contribuinte, e depois decidiu sobre a reclamação apresentada por este contra a fixação da matéria coletável, por falta de acordo dos vogais na comissão de revisão.

6.4. Moralidade.¹⁹⁷

Expressada no direito privado pelos institutos do não locupletamento à custa alheia, exercício abusivo de direito e obrigação natural, espalhou-se a moralidade no direito público e em particular no direito tributário.

Concebe-se a moralidade administrativa no sentido de haver um conjunto de normas de conduta reinantes no interior da Administração Pública sob as quais deve o agente se pautar. Além da moral institucional, contida em lei, produzida pelo Legislativo, há a moral administrativa, pulverizada, é verdade, mas perceptível e identificável, a preponderar em qualquer ambiente institucional.

A conceituação do princípio da moralidade não encontra unanimidade na doutrina. O jurista lusitano Antonio José Brandão¹⁹⁸ assim o define:

“ ‘Bom administrador’, portanto, é o órgão da Administração que, usando da sua competência para o preenchimento das atribuições legais, se determina não só pelos

¹⁹⁷ Pela dicção das leis portuguesas, não se vê o uso do termo *moralidade*, muito menos referência a ela como princípio, vez que a preferência foi pela expressão *boa fé*. Todavia, a moralidade é vista como princípio no direito brasileiro, por força de mandamento constitucional, de modo que se fez a opção de identificá-la com um sentido mais amplo e dar conotação mais específica ao princípio da boa fé, esta última mais voltada para a conduta observável pelos partícipes do procedimento administrativo.

¹⁹⁸ “*Moralidade Administrativa*”, p. 462.

preceitos vigentes, mas também pela moral comum. Se os primeiros delimitam as fronteiras do lícito e do ilícito, do justo e do injusto positivos – a segunda espera dele conduta honesta, verdadeira, intrínseca extrinsecamente conforme a função realizada por seu intermédio. Não será a ordem administrativa parte, ou aspecto, da ordem jurídica postulada pelo Bem-comum? E não será a ordem jurídica parte ou aspecto da ordem cósmica que se define mediante a liberdade humana? Como então recusar esta evidência: comete uma ‘imoralidade administrativa’ o administrador que perturba a ordem administrativa com uma conduta determinada por fins concretos alheios à pública administração, muito embora não tenha cometido faltas legais?”

Não é tão fácil saber se um determinado comportamento coaduna-se com os preceitos morais de uma sociedade, por serem estes circunstancialmente, culturalmente, espacialmente e temporalmente variáveis. Daí Odete Medauar¹⁹⁹ entender que a moralidade ocorre sob um panorama contextual, a se verificar o contexto em que o ato foi praticado.

Oportuno o pensamento de Celso Ribeiro Bastos:²⁰⁰

“O conceito do que seja a moralidade está umbilicalmente ligado ao senso moral subjacente em determinada sociedade. Mas não é fácil tarefa a de se identificar o conteúdo desse senso moral. Os valores, de fato, são variáveis no tempo e no espaço, e nem sempre os padrões de conduta adotados pela maioria seguem os valores ideais. Mas não há dúvida de que é fácil identificar pelo menos aquelas situações extremas em que, indubitavelmente, se pode afirmar que a conduta é moral ou imoral, segundo a ética da instituição.”

Elisabeth Lewandowski Libertucci²⁰¹ lembra um aspecto singelo, porém importantíssimo: A moralidade se espalha por todos os níveis de poder, horizontal ou vertical, e atinge todos os agentes públicos quando praticam atos administrativos.

Aliás, ao ser guindado à condição de princípio constitucional no direito brasileiro (CFB, art. 37, *caput*), a moralidade passou a permear os atos administrativos mais do que nunca, agora essencial para que tais atos possam produzir efeitos jurídicos.

¹⁹⁹ *Ob. cit.*, p. 121.

²⁰⁰ “O Princípio da Moralidade no Direito Tributário”, pp. 80/82.

²⁰¹ “O Princípio da Moralidade no Direito Tributário”, pp. 165/182.

Guarda por isto íntima relação com a probidade administrativa. Ser *probo* significa estar em sintonia com os preceitos morais.

E há quem não reconheça no princípio existência jurídica própria, face a subjetividade do seu conceito. Esse é o pensamento de Valdir de Oliveira Rocha:²⁰²

“Em síntese, o princípio da moralidade administrativa, pela indeterminação do seu conceito constitucional, mercê das palavras com que está expresso, não teria existência por si só, mas resulta da observância integral das normas jurídicas a que está submetida a Administração Pública. Descontextualizado, não é possível dizer do alcance e do conteúdo do princípio. Entenda-se, assim, como atendido o princípio da moralidade administrativa quando o agente da Administração Pública se comporta de conformidade com o conjunto das normas constitucionais aplicáveis a determinada situação”.

Ademais, é mais fácil verificar imoralidade administrativa nos atos discricionários, dada a liberdade que se confere a quem os efetua. Como há um espaço para a conveniência e a oportunidade do ato, muitas vezes este campo é preenchido com ânimo de imoralidade. Todavia, conquanto esteja com amarras legais maiores, é possível encontrar brechas para que a moralidade penetre nos atos regrados, pois é tarefa impossível para o legislador fixar as minúcias para a sua execução, sempre existindo uma certa margem de atuação para o agente público.

Maria Sylvia Zanella di Pietro enxerga no desvio de poder a aplicação do princípio da moralidade administrativa. Eis o seu magistério:²⁰³

“Conforme assinalado, a imoralidade administrativa surgiu e se desenvolveu ligada à idéia de *desvio de poder*, pois se entendia que em ambas as hipóteses (moralidades administrativa e institucional) a Administração Pública se utilizava de meios lícitos para atingir finalidades metajurídicas irregulares. A imoralidade estaria na intenção do agente” (parêntesis da transcrição; destaques da autora).

²⁰² “O Princípio da Moralidade no Direito Tributário”, p. 122.

²⁰³ *Ob. cit.*, p. 78.

Defende a autora ser essa a razão pela qual se sustenta que a imoralidade se reduz a uma das hipóteses de ilegalidade que pode atingir os atos administrativos, ou seja, a ilegalidade quanto aos *fins* (*desvio de poder*). Anteriormente se entendia que a moral administrativa, pelo fato de estar relacionada à disciplina interna da Administração, o seu controle só podia ser feito internamente, excluía a apreciação pelo Poder Judiciário. Este só examinará a *legalidade* dos atos da Administração; não o *mérito* ou a *moralidade*. Para afastar este impedimento, construiu-se o raciocínio de que o desvio de poder desacata a legalidade e, como tal, sujeita-se ao controle judicial. Ainda que, no desvio de poder, o vício esteja na consciência ou intenção de quem pratica o ato, a matéria passou a inserir-se no próprio conceito de legalidade administrativa. O direito ampliou o seu círculo para abranger matéria que antes dizia respeito apenas à moral.

É bem verdade que se torna de complicada aferição detectar-se a imoralidade no campo subjetivo da pessoa que praticou o ato administrativo, divorciada da fixação de critérios objetivos mais seguros.

Registre-se que a moralidade administrativa se divorcia do conceito da moral comum, de modo que o agente público deve ser mais exigente em atender a moralidade do que o particular, na medida em que aquele defende interesse alheio, o da coletividade, de ser o depositário da confiança dada pelos administrados na honesta condução da coisa pública.

Por este raciocínio, devem as autoridades envolvidas com a exigência fiscal agir no procedimento conforme a moralidade administrativa, aqui denominada de boa fé em sentido estrito. Acaso o lançador do tributo constate - à vista de provas produzidas pelo contribuinte, não disponibilizadas ao fisco anteriormente - a ilegalidade da exigência tributária, é no mínimo moral que isto seja reconhecido no primeiro momento em que deva falar nos autos. Do mesmo modo, o sujeito passivo: se ele dispunha facilmente de provas para derrubar a exigência desde a época da auditoria dos fatos, ressaí imoral se isto for feito somente após instaurado o procedimento, por demandar gastos e tempo desnecessários da Administração Pública.

O jurista Luiz Vicente Cernicchiaro²⁰⁴ assim se manifesta sobre a moralidade administrativa no tocante às autoridades lançadoras de tributos:

“O agente fiscal tem o direito-dever de agir. Só assim cumprirá a obrigação jurídica. Urge, contudo, escolher os meios e modos, ponderando as circunstâncias, para não impor ao contribuinte ônus, restrições e constrangimentos se não necessários ou recomendáveis. Ultrapassado esse limite, cair-se-á no âmbito da ilicitude. O modo de agir e de tratamento social são ditados, concomitantemente, pelo Direito, Moral e Costumes. Como registrado antes, na verdade, tudo se resume em norma jurídica. Ao lavrar-se, por hipótese, o auto de infração, a discricção será a grande conselheira. Publicidade desnecessária, diligências indiscretas, estardalhaço supérfluo evidenciam comportamento fora do estrito dever legal, colocando-se em situação vedada pelo Direito (insista-se, compreendendo a moralidade administrativa)” (parêntesis do autor).

Não só a moralidade deve se fazer presente na conduta dos agentes públicos, como também na própria formação do ato administrativo. Opina Aristides Junqueira Alvarenga:²⁰⁵

“Em tema de moralidade administrativa, além de dever ela estar inserida na própria gênese do ato normativo, como condição de validade, há de estar presente na conduta dos agentes públicos encarregados da prática de qualquer ato, considerando-se contrário ao princípio da moralidade qualquer abuso ou desvio de poder ou, em suma, a prática de qualquer ato desvirtuado de seu único sentido admissível, que é o de servir ao cidadão e não ser por ele servido”.

E Elisabeth Libertucci, especificamente quanto ao lançamento tributário:²⁰⁶

“O lançamento tributário é ato administrativo por excelência. Como sabido, é ato administrativo de aplicação de norma tributária material ao caso concreto. Logo, detectar no lançamento ofensa ao princípio da moralidade significa afirmar (entre outras situações fáticas) que a interpretação dada pela autoridade administrativa quando da aplicação da lei contrapõe-se à própria e nítida intenção do legislador. Por esta linha, o lançamento tributário pode ser liminarmente afastado, sem a necessidade de se demonstrar ofensa a qualquer outro dispositivo constitucional” (parêntesis da autora).

²⁰⁴ “O Princípio da Moralidade no Direito Tributário”, pp. 39/41.

²⁰⁵ “O Princípio da Moralidade no Direito Tributário”, p. 47.

²⁰⁶ *Ob. cit.*, pp. 169/171.

Trazendo a lume questões específicas existentes no direito brasileiro, fere outrossim a moralidade se sem justificativa plausível há demora na devolução de quantia paga indevidamente a título de tributo, cujo entendimento em favor do contribuinte está pacificado nos tribunais de última instância e quando a lei não prevê a sua compensação com futuras obrigações tributárias. Trata-se de valor pago aos cofres públicos que merecem retornar de imediato ao particular, depois de examinada a legitimidade da restituição. Deve a lei estabelecer dispositivo fixando um prazo para exame do pedido de repetição do indébito, sob pena de responsabilização funcional. Veja-se que esta recomendação transformaria a imoralidade em ilegalidade.

Entretanto, a despeito da posição jurisprudencial favorável ao contribuinte, se o valor a ser devolvido, pelo seu vulto, compromete o fluxo regular de caixa do ente tributante, parece razoável escalonar o pagamento em parcelas, sem com isso se infringir a moralidade administrativa. Neste caso, há que se levar em consideração o interesse público de dar continuidade ao atendimento das necessidades sociais, muito mais importante do que abruptamente satisfazer um desejo – procedente, é verdade – de um contribuinte isolado. Basta pensar num município de poucas posses, de uma hora para outra a se deparar com o ônus de desembolsar de uma só vez recursos vinculados às necessidades primaciais da máquina administrativa; igual raciocínio pode se aplicar às demais entidades tributantes, dimensionado proporcionalmente, de modo que cada caso deverá ser analisado de per si. Mas não se pode perder de vista que o valor a ser devolvido não é tributo, mas uma quantia que inadvertidamente foi carregada para o erário, de sorte que o interesse coletivo há de ser relativizado no caso em tela. Logo, sobre ela, não há que se falar em preservação do recurso público, em dever fundamental imposto ao cidadão, muito embora o erário, ao receber o recurso, tenha contado com ele e desmobilizado outros ingressos para outras aplicações. Num meio termo: Apoderar-se *indefinidamente* de seu montante - sem ao menos flexibilizar a sua restituição para evitar grandes sacrifícios estatais - traduz repudiável confisco.

Em sentido contrário, Wagner Balera:²⁰⁷

²⁰⁷ “O Princípio da Moralidade no Direito Tributário”, p. 101.

“Também consideramos que os problemas de caixa do Poder Executivo, que podem justificar a demora na devolução de quantias recebidas indevidamente, não se confundem com as regras cogentes sobre a moralidade administrativa”.

Um aspecto é atrasar a devolução face dificuldades de pagamento do Estado. Outro é a simples demora sem motivo justificável, aí sim, havendo pouco caso do administrador público, em atitude que reverencia a imoralidade.

Um pouco neste pensar, embora inadmitindo até a sua discussão, Marilene Talarico Martins Rodrigues.²⁰⁸

“A utilização pelo Fisco de expedientes tendentes a atrasar ou discutir a devolução de quantias recebidas, indevidamente, é incompatível com o princípio da moralidade pública e os preceitos de boa administração da coisa pública”.

Já Valdir de Oliveira Rocha entende rota a moralidade administrativa em certo tipo de repetição de indébito, isto é, a que a Constituição assegura a imediata e preferencial devolução daquilo que foi pago antecipadamente, quando o fato gerador presumido não se realizar, desde que aluda a caso pacificado na jurisprudência envolvendo os mesmos sujeitos ativo e passivo ou quando a decisões tiverem efeito *erga omnes*. Não nas demais, hipótese em que deve ser formulado o pedido – administrativo ou judicial - pelas vias corriqueiras.

Por seu turno, não vilipendia a moralidade administrativa a circunstância do sujeito ativo exigir tributo de seu fornecedor, mesmo que o primeiro tenha inadimplido alguma cláusula contratual, ainda que temporariamente. Não pode o particular, em nome da moralidade, negar-se a recolher a exação sob o argumento de que as parcelas contratuais não estão sendo honradas. Um erro não justifica o outro. Relembre-se que a atividade de cobrar o tributo é vinculada, deflui da legalidade, de modo que não pode a autoridade omitir-se de assim proceder, sob pena de responsabilidade funcional. O que é imoral – e ilegal - não é a circunstância do Estado instar o sujeito passivo a observar o seu dever fundamental de pagar tributos, mas o fato de incorrer sem motivo justo no descumprimento contratual, de modo

²⁰⁸ “O Princípio da Moralidade no Direito Tributário”, p. 143.

que, além da quitação do devido, cabe a reparação dos danos ocorridos. A solução está em se admitir através de lei a compensação dos débitos com os créditos do sujeito passivo, na exata medida de justiça fiscal, ainda que abordem verbas de natureza jurídica distintas.

Num viés diferente, Diva Malerbi entende que nas duas situações atrás relatadas inexistente ferimento à moralidade administrativa. Em ambos os casos, seja inobservando ponto pacífico favorável à restituição, seja exigindo-se tributo face inadimplência contratual, age o Estado na defesa de interesses secundários, como qualquer outra pessoa jurídica. Para haver imoralidade é preciso que os agentes desatendem para o interesse primário estatal, que diz respeito à comunidade *como um todo*, de bem cuidar dos interesses de todos os administrados.

E conclui:²⁰⁹

“Entendo que os interesses secundários do Estado só são atendíveis, em observância ao princípio da moralidade, quando coincidentes com interesses primários, pois estes são os únicos que podem ser perseguidos por quem os representa diante da ordem jurídica encarnada no texto constitucional.

Enfim, a administração pública não age segundo a sua vontade, mas de acordo com a finalidade determinada pela lei. É da opção pelo regime democrático e pela forma republicana de governo que florescem os princípios da juridicidade e da responsabilidade do Estado. E, em conjunto com outros, criam, por assim dizer, o *Estado do bem-estar social*” (destaques da transcrição).

Em sentido contrário, José Eduardo Soares de Melo:²¹⁰

“O propalado princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse individual, outorgando prerrogativas e privilégios para a Administração – identificável no exercício do poder de polícia e na prestação de serviços públicos -, não pode, em absoluto, representar um cheque em branco ao governo, de forma a ocasionar desrespeito aos administrados no que tange aos seus direitos e garantias individuais.

(...)

Em decorrência da indiscutível postura jurisprudencial, seria ético, justo e legítimo ocorrer o espontâneo procedimento fazendário, consistente na restituição *sponte propria* dos valores recebidos por sua tesouraria. E, tendo em vista que o Fisco tem pleno conhecimento

²⁰⁹ “O Princípio da Moralidade no Direito Tributário”, p. 59.

²¹⁰ “O Princípio da Moralidade no Direito Tributário”, pp. 106 e 113.

de todos os elementos identificadores dos recolhimentos efetuados, nem necessitaria aguardar específicos pedidos dos contribuintes, que nem sequer poderão compensá-los diante da ausência de tributo de mesma natureza” (destaques do autor).

De um modo geral, a moralidade é vista no direito brasileiro com as mesmas tintas fortes usadas para a legalidade objetiva, isto é, com conotações mais exigentes do que as voltadas para os particulares.

É comum no Brasil elaborar-se códigos de ética para categorias específicas de servidores públicos, uma espécie de cartilha de boas condutas para o trato da coisa coletiva, inclusive com previsão de sanções pesadas em caso de descumprimento, nomeadamente a perda do cargo a bem do serviço público.

Iniciativas desta natureza surgem na tentativa de inibir práticas fraudulentas cotidianamente flagradas no país. Infelizmente, a despeito destes compromissos de boa conduta, o que se vê é exatamente o contrário com o recrudescimento da corrupção, até porque são raríssimos os responsáveis que são exemplarmente punidos. E o setor tributário é um dos que mais sofre com tamanha impunidade. O STF, ao julgar e condenar recentemente altas figuras da política brasileira pelos crimes de corrupção passiva, lavagem de dinheiro e formação de quadrilha, entre outros, envolvidos no pagamento a parlamentares de vultosas quantias em troca de apoio na aprovação de projetos de lei de interesse do partido político governista, num episódio mundialmente conhecido como “mensalão”, talvez inaugure uma era em que se comece a pintar com novas cores este cenário tão ultrajante para a sociedade brasileira e tão vergonhoso aos olhos da civilidade internacional.

Boa-fé.

Deflui da moralidade o princípio (ou subprincípio) da boa-fé, presente tanto nas relações de direito material como nas relações de direito procedimental. Devem as partes ter conduta não reprovável para o bom andamento da lide, sempre atentarem para o objetivo final de constatar ou não o acerto da exigência tributária.

Age de má-fé quem procrastina o feito, quem pratica atos com o desejo de atrasar a solução do litígio, atravessando petições ou recursos desnecessários, formulando requerimentos inteiramente descabidos, furtando-se ao cumprimento de suas obrigações procedimentais. Tanto assim é que seria de bom alvitre prever-se no texto legal uma sanção administrativa para quem – sujeito passivo ou autoridade lançadora e julgadora– incorrer em prática de ato que traduza má-fé.

Várias condutas que importem em deslealdade são apenadas pela lei processual civil brasileira (CPC), aproveitáveis para a temática sob exame, porque adaptáveis ao procedimento administrativo de debate da exigência do tributo. Apor nos autos cotas marginais ou interlineares (art. 161), reter imotivadamente os autos (art. 196), valer-se indevidamente da citação por edital (art. 233), arrogar-se de perito sem conhecimento técnico ou científico (art. 424), estes são alguns dos casos previstos. E destaca um dispositivo só para tratar da litigância de má-fé (art. 17), materializada na dedução de pedido ou defesa contra texto expresso de lei ou fato incontroverso, mudança da verdade, uso do processo para obter fim ilegal, travancar o andamento do processo, agir temerariamente em ato ou incidente processuais, fabricar incidentes processuais e usar de recursos com intenção procrastinatória.

No direito lusitano há expressa preocupação com a qualidade de conduta a ser seguida pelos sujeitos envolvidos no procedimento tributário. Aliás, desde a CRP (art. 266-2) o princípio da boa-fé é ressaltado, sendo que na relação administração-administrado o CPA (art. 6º-A) determina que ambos devam agir segundo as regras da boa fé, a partir da qual devem ser ponderados os valores fundamentais do direito, designadamente a confiança suscitada na contraparte pela atuação em causa e o objetivo a alcançar com a atuação empreendida.

Preocupado com o amplo espectro a ser alcançado pelo princípio no direito público e em lhe atribuir fronteiras razoavelmente objetivas, Pedro Moniz Lopes produziu trabalho acadêmico²¹¹ que procura dar a dimensão exata da boa-fé no direito administrativo português,

²¹¹ *Princípio da Boa Fé e Decisão Administrativa.*

e, designadamente, na atividade de proferir uma decisão administrativa, à luz do dispositivo codificado atrás referido e ante a múltipla significação dada ao princípio pela jurisprudência além de, outrossim, se perceber uma “importação acrítica” (sic; p 14) do enunciado, tal qual ele vigora no direito privado. Neste prisma, o autor procura delimitar o conteúdo do princípio ao disposto no art. 6º-A do CPA, pois ali está dito que a boa fé, conduta a ser adotada de modo recíproco pela Administração e pelo administrado, deve ser assim entendida pela ponderação dos valores fundamentais do direito, e em especial pela confiança suscitada na contraparte pela atuação em causa (proteção da fidúcia) e pelo objetivo a alcançar com a atuação administrativa empreendida (primazia da materialidade subjacente). E conclui asseverando que sobretudo é no âmbito do poder discricionário “que importa analisar a operatividade das normas concretizadoras do princípio da boa fé” (sic; pp 311/312), discricionariedade esta que se manifesta pela imposição de alternativas explícitas de decisão, pela imposição de alternativas implícitas de decisão (esta ainda no campo interno de criação argumentativa), ou pela permissão das decisões num determinado sentido e não em outro. Sem dúvida alguma, esta construção constitui um esforço sério para não se conferir um significado hipertrofiado do princípio.

Por outro lado, a LGT é clara (art. 59-2) ao afirmar que a atuação dos contribuintes e da administração tributária presume-se de boa-fé. E não poderia ser diferente, pois à semelhança da presunção de inocência, de início se parte do pensamento de que as partes envolvidas na discussão tributária agem desprovidas de má-fé. Mas isto não dispensa fisco e contribuinte de produzirem prova para caracterização ou eliminação da exigência tributária, a depender do exercício do inquisitório ou da repartição do ônus da prova. Aliás, sempre é bom lembrar, pela afirmação do direito constitucional de resistência (CRP, art. 103-3) conferido ao contribuinte perante atuações ilegais da Administração, o entendimento desta não deve predominar, pelo menos até que advenha decisão judicial que reconheça a legalidade da referida atuação.

Dentro desta presunção, o legislador da lei geral tributária (art. 75-1) pontua como de boa-fé o conteúdo das declarações do contribuinte prestadas na forma da lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas na conformidade da legislação.

E, mais adiante (art. 104º), estipula consequências para ambos os lados no tocante à detecção de litigância de má-fé. Da parte da administração fiscal, pode ser condenada a pagar uma sanção pecuniária se atuar em juízo contra o teor de informações vinculativas anteriormente prestadas aos interessados ou a sua conduta for diversa daquela habitualmente adotada em casos idênticos. Da parte do contribuinte, pode assumir o pagamento de multa. Embora tais preceptivos pareçam ganhar lugar no contencioso, nada obsta que raciocínio semelhante seja adotado para o rito procedimental.

Aliás, a propósito das consequências assumidas pela Administração quando não age de boa fé, existem numerosos e importantes precedentes do STA²¹² no sentido de lhe dar magnitude só quando o poder exercido é do tipo discricionário, pois quando o ato resulta do exercício de poder vinculado o princípio prevalecente é o da legalidade. Assim, no campo dos atos regrados importa saber se ele foi legal ou ilegal, para efeito de decretar-lhe a anulação. Entretanto, sendo o ato legal mas dissonante com a boa fé, surge a possibilidade da Administração indenizar o lesado; note-se que esta hegemonia da legalidade na esfera do poder vinculado deve ser relativizada quando mesmo nesta seara há margem para alguma discricionariedade, até porque é impossível ao legislador regradar rigorosa, minuciosa e completamente a conduta do agente administrativo, até porque a própria norma de direito fiscal frequentemente comporta várias interpretações²¹³.

Por sua vez, o CPPT dedica dispositivo (art. 48-2) voltado exclusivamente para o sujeito passivo, ao preconizar que o contribuinte cooperará de boa-fé na instrução do procedimento, esclarecendo na inteireza e de forma verdadeira os fatos de que tenha conhecimento e ofertando os meios de prova a que tenha acesso.

²¹² Ac. de 26/10/94, recurso nº 17626, Ac de 13/12/95, recurso nº 16771, e Ac de 21/11/96, recurso nº 35373, só para ficar nestes

²¹³ O princípio também é lembrado sob outro ângulo nos seguintes julgados: Ac de 19/01/95, acerca do recurso nº 36096; Ac de 12/11/91, acerca do recurso nº 23049; Ac de 19/11/92, acerca do recurso nº 27910; Ac de 24/10/96, acerca do recurso nº 39578; Ac de 28/01/2009, acerca do recurso nº 699/08; Ac de 21/9/2011, recurso nº 753/11.

Segundo António Lima Guerreiro²¹⁴, para o contribuinte que aja com boa-fé, vários efeitos são percebidos: pode configurar causa excludente de ilicitude de ato formalmente ilícito, com reflexos na aplicação da pena criminal ou contra-ordenacional tributária; e pode ser um componente importante na avaliação dos pressupostos de incidência da cláusula geral anti-abuso de direito em matéria fiscal.

Já para o fisco a boa fé impede que seus órgãos e agentes, ao aplicarem as normas tributárias ou no exercício de suas funções discricionárias que lhes caibam, façam uso de artifícios e estratégias com o fito de enganar os cidadãos.

Na tentativa de dar contornos ao princípio da boa fé, o STA afirmou que cultuá-lo significa ser transportado para um padrão ético-jurídico de avaliação das condutas humanas, como honestas, corretas e leais (Ac de 09 e 20/3/2007 e de 11/11/2008), além de que a sua violação pode configurar em fato ilícito ensejador de responsabilidade civil (Ac de 09/7/2009).

6.5. Eficiência e Desburocratização.

Toda atividade administrativa deve ser ofertada com presteza, perfeição e rendimento funcional. Destarte, tanto o agente administrativo deve atuar com eficiência como a própria Administração deve organizar-se e disciplinar-se buscando atingir os melhores resultados para o interesse coletivo.

A despeito da eficiência ser princípio mais abrangente, preferiu o constituinte lusitano abraçar o princípio da desburocratização, sagrado no art. 267-1 da CRP. Com efeito, tal dispositivo enuncia que a Administração Pública será montada de forma a evitar a burocratização, a aproximar os serviços das populações, função que apenas revela uma das facetas de um Estado eficiente. A eficiência, no entanto, só encontrou destaque no CPA (art. 10º).

²¹⁴ *Ob cit*, p. 269.

A desburocratização poderia ser encarada até como um subprincípio da eficiência, mas a necessidade de aproximação dos serviços junto à comunidade se tornou tão importante que acabou se consagrando como princípio autônomo. No direito brasileiro, entretanto, preferiu-se dar ênfase à eficiência, prevista no art. 37 da CFB, de sorte que a desburocratização ali se revela como uma de suas manifestações.

Seja em nome da eficiência, seja em nome da desburocratização, a legalidade não pode ser solapada. Deseja-se uma administração pública eficiente, focada nos resultados, mas sempre de acordo com os ditames da lei. Não se valida um ato ilegal só porque ele obteve mais eficiência daquele ato que foi praticado dentro da legalidade. Retifique-se a norma para abrir espaço a ato mais eficiente.

Neste sentido, arremata Maria Sylvia Zanella di Pietro:²¹⁵

“Vale dizer que a eficiência é princípio que se soma aos demais princípios impostos à Administração, não podendo sobrepor-se a nenhum deles, especialmente ao da legalidade, sob pena de sérios riscos à segurança jurídica e ao próprio Estado de Direito”.

Fazendo coro, Fernão Borba Franco:²¹⁶

“... cabe ressaltar uma necessária conclusão: o princípio da eficiência não significa quanto antes melhor; o processo tem seu tempo e o princípio simplesmente significa que não deve ser desnecessariamente alargado esse prazo. É necessário tempo para que os interessados possam apresentar provas e alegações; é necessário tempo para que sejam produzidas provas; é necessário tempo para que sejam essas provas consideradas em uma boa decisão. Assim, o princípio da eficiência não pode jamais impedir a produção das provas necessárias, ou dificultar a manifestação dos interessados. O tempo é indispensável para uma boa decisão, uma decisão motivada, com fundamento nas provas produzidas no processo, em contraditório. Eficiente será a decisão que tomar a melhor decisão possível, com base nos elementos trazidos pelo processo, sem atos desnecessários ou tempo perdido, observando-se que o processo é o ambiente ideal para atingir o equilíbrio entre rapidez, economia e finalidade, de um lado, e realizar justiça social, preservando os direitos do cidadão, do outro” (destaques do autor).

²¹⁵ *Ob cit.*, pp. 84/85.

²¹⁶ *Ob cit.*, p. 41.

E, por fim, a inteligência de Canotilho:²¹⁷

“O **princípio da eficiência da administração** ergue-se a princípio constitutivo do princípio da legalidade desde que isso não signifique preterição das dimensões garantísticas básicas de um Estado de direito. Estas garantias ficariam, por exemplo, comprometidas se as tarefas atribuídas à administração se transformassem em ‘cheque em branco’ a uma burocracia ou tecnocracia sem transparência democrática (cfr art. 267º/1/2) e isentas de quaisquer mecanismos de controlo de natureza política ou jurisdicional” (aspas, negritos e parêntesis originais).

A pretexto de analisar recentes propostas de reformulação do poder público, Nazaré da Costa Cabral²¹⁸ deparou-se com a sugestão oficial de ser desenvolvido um plano de consolidação para reorganizar e reduzir significativamente o número de municípios (308) e freguesias (4259), com vistas a obter a eficiência macroeconômica a partir da avaliação do tamanho e densidade populacionais ótimos para aproveitamento dos bens públicos. Tal proposição, de resto recusada, apesar de visar a eficiência administrativa, encontrou desde resistências político-partidárias – que vislumbravam perda de poder com eventuais fusões e extinções de freguesias e municípios – até motivos de carácter sociológico, face a tradição destes núcleos sociais cultivarem por séculos identidade cultural, afirmação cidadã, nome e símbolo próprios. Vê-se, por este singelo exemplo, que a eficiência administrativa por vezes constitui meta de difícil alcance.

Como se viu, em terras brasileiras a eficiência goza de prestígio marcante, na medida em que encontra ressonância constitucional no multicitado caput do art. 37 da CFB, como um dos princípios guias da Administração Pública.

O que se convencionou chamar de princípio da eficiência foi elevado à ordem constitucional brasileira por intermédio da EC 19/98 e veio não para dizer o óbvio, o de que a Administração Pública deve agir com eficiência, mas em resposta a um movimento de transformar o Estado Brasileiro mais ágil, menos burocrático, até mesmo dentro de uma tendência mundial –

²¹⁷ *Ob cit.*, p. 733.

²¹⁸ “*Administração Fiscal e Segurança Social; Administração Pública*”, pp. 32 a 36.

afetando o país no final do século XX – de transformá-lo em Estado Mínimo, cada vez menos intervencionista. Segundo Marcos Souto²¹⁹, a eficiência deve ser vista “sob tríplice aspecto, a saber, administrativa, que é agir sempre que esteja presente o interesse público, técnica, com o emprego dos meios adequados ao atendimento das necessidades públicas, e financeira, que é a aplicação do princípio da economicidade”.

Fixação de prazos para julgamentos e término do processo.

Voltando-se para o debate extrajudicial do tributo, realizará a eficiência administrativa se a lei estipular prazos para que as decisões sejam proferidas e para que o processo chegue a seu termo, após o que responderão aqueles que derem azo a tanta demora, salvo se houver justificativas plausíveis para isso, mediante exposição circunstanciada do ocorrido.

A medida – extensível aos demais servidores que cuidam de preparar e emitir atos de expediente - visa evitar que a discussão derredor da exigência fiscal se prolongue demasiadamente no tempo, administrador e administrado em angustiante expectativa para saber se aquele tributo tem validade jurídica ou não. Nunca será exagero repisar que esta fase de acerto, não obstante necessária e até recomendável, paralisa a iniciativa do fisco promover a execução do crédito tributário²²⁰ e pode impor certas restrições ao contribuinte, conforme a legislação assim dispuser.

Note-se que, diferentemente dos prazos alocados especificamente para cada participante da discussão – lançador, sujeito passivo, agentes auxiliares e julgadores, a fixação de um lapso final de duração do processo não se presta para responsabilizar especificamente este ou aquele participante, mas serve para disparar um alerta geral de que ali algo não está funcionando a contento, pelo que se deve emprestar dedicação total para que o feito caminhe mais celeremente. Em Portugal, o descumprimento injustificável no prazo máximo de seis meses, como já dito, provoca a presunção de indeferimento tácito do pedido e libera o interessado para tomar as medidas judiciais cabíveis.

²¹⁹ *Direito Administrativo Regulatório*, p. 184.

²²⁰ Tal raciocínio se aplica à realidade brasileira. Em Portugal, há que se prestar em paralelo uma garantia.

Desta forma, estará a administração pública atuando eficientemente, em busca da prestação de serviço que traduza presteza, aproxime-se da perfeição e traduza produtividade funcional. Mas perseguir tais objetivos não autoriza o legislador fixar prazos curtos demais, fora dos parâmetros da sensatez, fazendo vistas grossas para o pleno exercício dos direitos procedimentais dos sujeitos ativo e passivo.

Neste sentido, Odete Medauar, analisando o direito brasileiro:²²¹

“A partir da Emenda 19/98 a eficiência é princípio que norteia todas as atividades da Administração Pública. O vocábulo liga-se à ideia de ação, para produzir resultado de modo rápido e preciso, com a menor onerosidade possível. Associado à Administração Pública, o princípio da eficiência determina que esta deve agir, de modo rápido e preciso, para produzir resultados que satisfaçam as necessidades da população, com o uso adequado dos meios. Eficiência contrapõe-se a descaso, negligência, lentidão, omissão”.

E especificamente ao processo administrativo tributário brasileiro, Walter Piva Rodrigues:²²²

“Ocorre que, a teor do texto constitucional que assegura ampla defesa e contraditório no ‘processo administrativo’, posto em marcha o procedimento, salvo renúncia (expressa ou tácita) do contribuinte, a autoridade administrativa que o dirige deve cumprir os períodos prescritos em lei, a par de assegurar concretamente a oportunidade de o contribuinte influir na formação da convicção do julgador” (aspas do autor).

Por outro lado, sem a menor sombra de dúvidas, a proposição de se fixar um prazo para que o processo chegue a seu termo é desdobramento intimamente atado ao princípio constitucional da razoável duração do processo, a ser desenvolvido posteriormente.

²²¹ *Ob. cit.*, p. 98.

²²² “*Processo Administrativo Fiscal Irregular e Medidas Judiciais Passíveis de serem tomadas para a sua Regularização*”, p. 244.

Capítulo 7.

7. Princípios procedimentais administrativos tributários ligados diretamente ao devido processo legal e respectivos desdobramentos. Bloco do devido processo legal propriamente dito

7.1. Devido processo legal propriamente dito

Remonta o princípio do devido processo legal à época da Idade Média, quando os barões ingleses obtiveram do monarca John Lackland - mais conhecido como *João Sem Terra* - a garantia de que somente a lei poderia privá-los de dispor de sua vida e da liberdade de seus bens, fruto da reação disparada contra a cobrança desenfreada de impostos²²³.

Nasce a *Magna Charta Libertatum*, popularizada como Magna Carta, celebrada em 1215, na qual uma das cláusulas rezava que nenhum homem livre será preso, exilado, molestado de alguma maneira ou sofrer constrição de seus bens senão através de julgamento regular e de acordo com os ditames da lei.

Absorvido pelo Estado Democrático de Direito, cumpre logo afiançar que o devido processo legal – *due process of law* - é princípio incidente sobre a ordem jurídica que abriga o direito material em si, denominado de *substantive due process*, e sobre a ordem jurídica que tutela o direito de ação e seus derivativos, o *procedural due process*.

Do ponto de vista da última ordem jurídica citada, pode-se afirmar que o devido processo legal se realiza quando a autoridade pública observa os princípios e regras que norteiam a lei processual respectiva, zelando pela boa atuação estatal. Assim, está condizente com o

²²³ Alie-se a este fato a suspeita histórica de que *João Sem Terra* havia usurpado o trono do rei *Ricardo Coração de Leão*, retirando-lhe legitimidade política para governar.

princípio quando se escolhe o melhor modo de aplicar a norma ritualística que rege a discussão do direito material, na busca de preservar os valores jurídicos consagrados no sistema.

Logo, sob este ângulo, o devido processo legal se materializa na necessidade de adoção da via processual para que se possa impor ao indivíduo qualquer sanção ou obrigá-lo a deixar de resistir a determinada pretensão. E se manifesta também na escolha adequada do processo – o processo devido – ou seja, o processo que garanta a isonomia das partes, a ampla defesa e o contraditório.

Bem entendido, o *substantive due process* exprime que a *produção legislativa* esteja abrigada pelos critérios da proporcionalidade e razoabilidade, sob pena de vilipêndio constitucional.

Numa visão pós-positivista da ciência jurídica, isto é, aquela que deixa de enxergar o direito como um ordenamento racional, fechado, axiomatizado e hierarquizado de regras e passa a examiná-lo como plural, reflexivo, prospectivo, discursivo e relativo, Ricardo Maurício Freire²²⁴ considera o devido processo legal intimamente atado ao princípio da dignidade da pessoa humana, na medida em que aquele serve de instrumento para tutelar nas lides o respeito à existência digna.

Cumprir esclarecer que o movimento pós-positivista – encabeçado por Friedrich Müller, Canotilho, Alexy e Dworkin - valoriza a ponderação dos princípios jurídicos e a observância da proporcionalidade e razoabilidade como opção hermenêutica para resolução dos conflitos envolvendo os direitos fundamentais.

Inspira-se na concepção de que a legitimidade das normas jurídicas (aí inseridos os princípios) passa pela efetiva participação democrática na sua feitura e no proferimento das

²²⁴ *Devido Processo Legal.*

decisões a elas vinculadas, indo além da mera competência dos órgãos elaboradores do texto da lei ou da atenção formal dos procedimentos legislativos.

Ensina André Cordeiro Leal²²⁵ que os princípios, antes tidos como meros sistematizadores do Direito (natural) ou como recurso retórico de positivação do controle da discricionariedade no âmbito decisório (positivismo), passam a ter forma de normas jurídicas geradoras de posições vinculantes. E remonta interessante essa perspectiva, porque o *processo constitucionalizado* passa a conferir normatividade a seus princípios institutivos de maneira a vincular o julgador quando da prolatação das decisões.

Voltando especificamente ao devido processo legal, Ricardo Mauricio Freire chama-o de cláusula geral principiológica, a espalhar-se por todos os ritos dotados de processualidade, inclusive o administrativo. Considera que tal postulado perde o caráter supletivo para ser aplicado diretamente a todos os casos concretos, tanto do ponto de vista negativo quanto do positivo. Negativo quando confere aos sujeitos processuais a faculdade de questionarem a validade das normas jurídicas ou da opção hermenêutica que transgridam o devido processo legal. Positivo quando atribui a estes mesmos sujeitos a prerrogativa de exigir uma justa prestação estatal ou particular, a regularem relações entre o setor público e privado, chamada de eficácia vertical, ou entre os particulares entre si, chamada de eficácia horizontal.

Por outro lado, aponta como função hermenêutica do princípio a de orientar o intérprete para aquela escolha que melhor se amolde às garantias constitucionais do processo e ao que resultar da ponderação dos princípios e da aplicação razoável e proporcional dos direitos fundamentais.

E elege como garantias constitucionais do processo alguns postulados/direitos/garantias referidos isoladamente pelo legislador brasileiro, tal qual a isonomia, o juiz natural, a inafastabilidade de jurisdição, o contraditório, a ampla defesa, a publicidade, a vedação de

²²⁵ O *Contraditório e a Fundamentação das Decisões*, pp. 38 e 39.

provas produzidas irregularmente, a motivação das decisões, o duplo grau jurisdicional e a duração razoável do processo.

Após propor a unificação das acepções substancial (*substantive process*) e formal (*procedural process*) do devido processo legal, o autor finalmente assinala que o julgador deve construir soluções adequadas para os valores e fatos da lide, admitindo o uso da discricionariedade judicial, desformalização de procedimentos e valorização da jurisprudência, não perdendo de mira a historicidade, a abertura aos valores, a dialogicidade e a abertura linguística.

Sobre a discricionariedade judicial, o citado autor²²⁶ lembra haver uma acesa controvérsia no campo da ciência jurídica. De um lado, há uma corrente de pensamento que entende que, em qualquer situação, o ato de julgar será sempre vinculado, na medida em que não há como se negar que na atividade jurisdicional existe apenas uma solução jurídica, a um determinado caso concreto.

Não há várias decisões juridicamente possíveis, ou meios possíveis para a consecução da aplicação da lei. Segundo esta concepção, os julgadores podem ter opiniões distintas, até mesmo opostas, sobre uma mesma questão de fato e de direito. Ainda assim, a verdade jurídica escolhida ao caso concreto afigura-se como a única solução justa *a priori*, ainda que venha a ser substituída em grau de recurso, pelo que essa realidade não desnatura a decisão judicial como decisão vinculada.

Não obstante, parece que o ato de julgar é, sim, atividade discricionária. Ao magistrado cabe optar pela melhor interpretação do texto legal, tendo em vista a realização de seus valores e fins, figurando tal opção hermenêutica como o resultado do exercício de um poder discricionário. Não há, portanto, como negar a ideia de discricionariedade judicial, se entendermos a discricionariedade como um poder conferido ao intérprete de oferecer, com algum grau de liberdade, a solução hermenêutica mais razoável para um dado caso concreto, em face da *relativa indeterminabilidade normativa*.

²²⁶ *Ob cit.*, pp. 123/124.

Sendo assim, o legislador se confessa impotente para prever e prover, em face da riqueza infinda do real e por isso confia no aplicador da lei. Na norma genérica está, contudo, prevista a intenção clara de que essa aplicação se faça a melhor possível, a mais certa possível, justa e adequada, às exigências do caso. Eis porque discricção não se confunde com arbítrio desordenado ou com arbitrariedade.

Deste modo, o ato judicial é discricionário, em nada se confundindo com um ato arbitrário, pois a discricionariedade está calcada dentro da legalidade e exige, obrigatoriamente, uma motivação na tomada da decisão considerada mais justa ao caso concreto, como sucede nas hipóteses de gradação da pena, tutela antecipada e mensuração dos danos morais, sempre lastreadas pelo devido processo legal substantivo.

No veio administrativo, o devido processo legal passou a ser inicialmente aceito nos Estados Unidos, haja vista a necessidade de serem observados ritos processuais no exercício do poder de polícia que acaba por restringir direitos e liberdades dos administrados para ceder espaço à causa pública. Nessa troca de prioridades, o cidadão deveria ter creditada a chance de contraditar e de se defender da exigência do poder público.

Geisa de Assis Rodrigues e Robério Nunes dos Anjos Filho²²⁷ identificam os seguintes elementos como decorrência do devido processo legal na esfera administrativa: impessoalidade e naturalidade da autoridade, contraditório, ampla defesa, publicidade, motivação, necessária licitude de provas, vinculação da decisão do administrador ao conteúdo do procedimento, possibilidade de reforma das decisões e não dilação indevida do procedimento.

E arrematam a importância do princípio para o futuro da humanidade:²²⁸

²²⁷ *Ob cit.*, p. 216.

²²⁸ *Ob. cit.*, p. 224.

“O maior legado que podemos deixar para as futuras gerações, na concretização da equidade intergeracional, é a plasticidade da cláusula do devido processo legal, que, com certeza, terá muito a desempenhar em um futuro que se desenha extremamente instável, com a possibilidade de sucumbirmos aos riscos do esvaziamento das práticas científicas sem controle, do consumo exacerbado e autofágico de nossos recursos naturais, da impossibilidade de reconciliação entre os incluídos e os excluídos do amparo social e jurídico. Oxalá o caminho de expansão do devido processo legal na atividade administrativa seja irreversível, e possa prevenir alguns dos riscos mencionados”.

O devido processo a ser observado no caso será aquele que estejam preservados os direitos ao contraditório e à ampla defesa, a fluírem sem restrições normativas, muitas das vezes aplicadas por legisladores desavisados ou até mesmo mal intencionados.

Evidentemente, o princípio do devido processo legal assume estatutura constitucional no Brasil. Há previsão expressa no art. 5º, LIV, no qual se adverte que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.

O dispositivo seguinte enuncia que aos litigantes, tanto no processo judicial como no administrativo, e aos acusados em geral, serão assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Destarte, o devido processo legal instala-se confortavelmente no procedimento tributário pós liquidação, pois somente através da instauração de um processo²²⁹ pode o Estado interferir na esfera dos direitos dos indivíduos, por ser este ordinariamente o único caminho – administrativo ou judicial - previsto na ordem constitucional.

Note-se que para o exercício do contraditório e da ampla defesa, tanto faz ser o processo judicial ou administrativo, o que denota uma valorização deste último, outrora considerado

²²⁹ Salvo situações excepcionais, no direito brasileiro, a exemplo da penetração não consentida de domicílio em virtude de desastre, flagrante delito, prestação de socorro ou, durante o dia, por determinação judicial (art. 5º, XI, CFB).

como uma instância confirmatória da vontade da Administração Pública, um mero apêndice dos caprichos do governante de plantão.

Hoje os agentes públicos participantes do processo administrativo experimentam maior grau de profissionalização, de sorte que os pleitos dos cidadãos são examinados tecnicamente, à vista dos princípios e regras aplicáveis ao caso concreto.²³⁰

Voltando ao cerne da questão, registre-se que o devido processo legal acaba por produzir diversos direitos. Dentre eles, ganhará exame no presente trabalho o direito de petição, o direito ao contraditório e o direito à ampla defesa, por serem estes os que mais cabimento possuem na discussão da exigência do tributo na esfera administrativa.

Cabe por último esclarecer que em face da similitude entre o contraditório e a ampla defesa, alguns critérios foram adotados para inserir os desdobramentos no primeiro direito citado ou no último.

Lembre-se da divergência doutrinária ao redor da distinção entre o contraditório e ampla defesa, vários sendo os critérios adotados para conceituar um e outra, alguns até ignorando qualquer diferenciação entre eles, a despeito do constituinte brasileiro nomeá-los separadamente.

Entretanto, os desdobramentos relacionados com o contraditório e a ampla defesa foram escolhidos e separados a partir do parâmetro de que o contraditório antecede o exercício da ampla defesa, esta só podendo ser manejada na plenitude se aquele for viabilizado corretamente.

²³⁰ Aliás, a propósito do debate da exigência tributária, cumpre registrar que o Estado-membro de Pernambuco, preocupado com esta necessidade de especialização, chegou a criar o cargo de julgador administrativo tributário, divorciado do cargo do lançador de tributos, numa tentativa de marcar a dissociação entre a atividade de lançar tributos e a atividade de examinar o seu acerto.

Assim, optou-se pela vertente de considerar como terreno próprio do contraditório o que aludir à oportunidade concedida aos sujeitos participantes do debate administrativo do lançamento para o exercício da defesa, de modo que foram aí inseridas questões como vistas dos atos processuais relevantes, intimação formal, regular e facilitada do lançamento e atos ulteriores, além da abrangência da revelia, confissão e efeitos preclusivos, as três últimas como decorrência do não aproveitamento deliberado do contraditório.

Por outro lado, optou-se em incluir no campo da ampla defesa propriamente dita discussões ligadas à fixação de prazo razoável para ser oferecida a impugnação ao lançamento, isonomia na oferta de prazos para os sujeitos participantes, produção de todos os meios lícitos de prova, possibilidade de sustentação oral e representação paritária para composição do julgamento administrativo.

Esta divisão, reconheça-se, mesmo dentro de uma vertente doutrinária específica, ainda pode dar margem a dúvidas na inserção deste ou daquele aspecto como sendo atado ao contraditório ou à ampla defesa. Mas tais incertezas defluem da própria relação de afinidade que existe entre um e outro direito, ambos visando proporcionar a realização da justiça procedimental.

7.1.1. Direito de petição.

Consoante analisado na primeira parte do presente trabalho, o direito de petição decorre do devido processo legal, sobretudo assentado nas vias administrativas. No direito objetivo brasileiro, teve consagração no art. 5º, XXXIV, “a”, da CFB de 1988.²³¹ Óbvio que o direito

²³¹ Eis a redação do dispositivo: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes ... XXXIV- são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder...”

de peticionar também se manifesta no bojo do processo administrativo tributário e, portanto, constitui desdobramento relevante do devido processo legal.

Consigne-se que sua origem remonta da Idade Média, na Inglaterra, desde a Carta Magna de 1215, conforme dito, mas se acentuou com os movimentos de 1628 e cristalizou-se na revolução de 1689 com a declaração dos direitos – *Bill of Rights*.

Pode tomar a forma de uma queixa, solicitando-se seja revertida a situação, ou revelar uma aspiração, caso em que assume caráter representativo.

Uma vez interposta a petição, não cabe à autoridade destinatária recusar-lhe pronunciamento, sendo obrigada portanto a se posicionar quanto ao solicitado, seja de modo favorável ou não. Persistindo o silêncio em face do peticionado, é possível impetrar-se o mandado de segurança ou, se se tratar a petição de denúncia a abuso de direito, ser a autoridade competente responsabilizada civil, administrativa ou penalmente pela sua leniência. No direito português, a petição que não deflagra um pronunciamento administrativo traz o indeferimento tácito do pedido, conforme já analisado.

Eduardo Domingos Bottallo²³² reconheceu como características abrangentes do direito em epígrafe: informalidade, posto não está sujeito a requisitos de forma para ser manipulado; autorização probatória, por englobar o direito de produzir provas da pretensão ou da denúncia; obrigatoriedade de resposta, eis que exige manifestação do poder público quanto ao solicitado; reapreciabilidade, pois enseja o reexame do ato praticado pela autoridade; ônus informativo, porquanto reclama do Estado seja informada uma solução; e, por fim, fundamento de responsabilização, porque a petição pode servir de base para a autoridade ser responsabilizada pelos atos cometidos ao arrepio da lei.

²³² *Curso de Processo Administrativo Tributário*, p. 36 e ss.

Naturalmente, o procedimento tributário pós liquidação perpassa pelo direito de petição, pois uma vez inconformado com a exigência tributária que lhe seja efetuada, pode o sujeito passivo impugná-la perante a própria Administração.

Até com esteio nas características apontadas retro é possível associar direito de petição e procedimento administrativo tributário, pois este último é regido pela informalidade, envolve instrução dos fatos alegados, exige um pronunciamento final acerca do lançamento, admite recursos e pode suscitar acusações de abuso de autoridade ou excesso de exação.

Logo, são aspectos que dizem respeito ao exercício do direito de petição a participação compulsória ou não do advogado; a exigibilidade de depósito prévio do crédito tributário ou a prestação de qualquer outra garantia como condicionante para se impugnar a exigência ou interpor recurso administrativo; e o pedido de reconhecimento de inconstitucionalidade de ato normativo junto aos órgãos julgadores administrativos, os três esmiuçados logo a seguir.

Agora, só basta resgatar o pensamento de Hugo de Brito Machado²³³ a respeito do direito em epígrafe:

“O direito de petição não é, certamente, o direito de ter necessariamente a providência requerida ao poder público, mas compreende, sem dúvida, o direito à manifestação fundamentada deste a respeito da providência que lhe seja solicitada”.

E trazer a tona importante comando contido no Pacto de San José da Costa Rica que, a despeito de focar os direitos humanos, se amolda perfeitamente a qualquer tipo de sujeito passivo da relação tributária, seja pessoa física ou jurídica, porque é através do uso do direito de petição que se pode realizar a justiça fiscal.

²³³ “Processo... *ob cit.*, p. 137.

Com efeito, nele está dito²³⁴ que toda pessoa tem direito a ser ouvida com as devidas garantias e dentro de um prazo razoável, por um juiz ou tribunal competente, independente e imparcial, vistos aqui no sentido amplo, ou seja, judicial ou administrativo, na apuração de direitos e obrigações de natureza civil, trabalhista ou fiscal.

A expressividade completa do direito de petição dá ao administrado maior segurança para fazer suas postulações debaixo de um regramento coerente e uniforme, menos propício às influências das autoridades fazendárias.²³⁵

Eis a liça do último autor citado:²³⁶

“Em consequência, podemos afirmar que a ideia de sempre existir uma instância administrativa destinada a assegurar aos contribuintes o exercício da faculdade de se opor a pretensões de natureza tributária encontra confortável amparo nas dobras do preceito que assegura, de modo irrestrito e universal, o direito de petição”.

7.1.1.1. Participação facultativa do advogado.

Salvo nos procedimentos administrativos disciplinares, não convém se fazer a exigência de que a defesa seja produzida pelo advogado, muito embora esta opção seja altamente recomendável.²³⁷

Assim, pode o participante do procedimento administrativo exercer a autodefesa ou a defesa técnica. Aquela decorre do direito de audiência e do direito de presença, o primeiro entendido

²³⁴ Art. 8º, §1º.

²³⁵ Diga-se de passagem que todos os fiscos devem ser guiados por um código de ética, a partir do qual as condutas dos seus agentes devem estar atreladas a padrões de comportamento consentâneos com a moralidade pública, honradez, zelo pelo patrimônio estatal e respeito ao contribuinte.

²³⁶ *Ob. cit.*, p. 37.

²³⁷ Aliás, no tocante aos processos disciplinares no Brasil, o STJ já firmou posicionamento no sentido de considerar compulsória a participação do advogado, consoante se depreende da leitura da Súmula 343, proclamada em 21/9/2007: “É obrigatória a presença de advogado em todas as fases do processo administrativo disciplinar”.

como a prerrogativa de poder falar oralmente, relatando fatos, fornecendo explicações, oferecendo argumentos, fazendo alegações, o segundo encarado como a faculdade do sujeito assistir a produção de provas e contrariá-las pessoalmente.

Já a defesa técnica, assim conhecida na doutrina, dá possibilidades para que o administrado manifeste seus direitos na plenitude, pela voz de procurador especializado, debaixo de uma linguagem adequada, clara e concisa, menos afeita a confusões de argumento e à insuficiência de contraditório.

Apropriada a opinião de Odete Medauar:²³⁸

“Por sua vez, a *defesa técnica* é a realizada pelo representante legal do interessado, o advogado. Várias justificativas surgem, de regra, quanto à defesa técnica: equilíbrio entre os sujeitos ou paridade de armas, vinculado à plenitude do contraditório; o conhecimento especializado do advogado auxilia a tomada de decisão parametrada pela legalidade e justiça; a presença do advogado evita que o sujeito se deixe nortear por emoções de momento, por vezes exacerbadas” (destaques da autora).

Um outro inconveniente surgiria com a obrigatoriedade do causídico funcionar em qualquer procedimento administrativo, qual seja, o de fazer com que a Administração Pública seja compelida a nomear um defensor dativo toda vez que o administrado não contratar um profissional, seja por incipiência financeira ou não.

Em relação aos procedimentos disciplinares, nos quais reside verdadeira acusação, a questão muda de figura, vez que o servidor fica vulnerável em perder seu posto público simplesmente porque não manejou corretamente seu direito de defesa. Daí ser imprescindível a presença do advogado, não obstante entendimento jurisprudencial no sentido da falta de defesa técnica não ofender diretamente a Constituição, conforme mandamento contido na Súmula Vinculante nº 5 do STF, mas nem por isto continuar compulsória a sua participação. Veja-se que a Corte

²³⁸ *Ob. cit.*, p. 126.

Suprema quis apenas dizer que a obrigatoriedade ou não de advogado no processo disciplinar é questão extraconstitucional²³⁹.

Num rápido lançar de olhos poderia se concluir que há incompatibilidade entre o entendimento sumulado do STJ atrás citado e, altaneira, a Súmula Vinculante do STF, criada mesmo para vincular as decisões emanadas de instâncias inferiores.

Há apenas aparente conflito. Pode-se defender que a presença ou ausência de defesa técnica do advogado em procedimento disciplinar não é assunto para ser tratado pelo citado Tribunal, por não ter *status* constitucional, mas isto não significa que a inexistência do advogado não fira a legalidade.

Logo, isto não arranharia o entendimento da Súmula 343 do STJ, cujos efeitos vivificam, mesmo porque seria um absurdo admitir-se a legalidade de um procedimento administrativo sancionatório com o acusado desamparado de advogado. Tal falha, entretanto, apesar de não ensejar inconstitucionalidades, carrega ilegalidades, até porque o que se garante na CFB de 1988 é o direito à ampla defesa e não à defesa técnica.

Mas não é este o entendimento acolhido pelo STF. Na verdade, entende a Suprema Corte, em posição diametralmente oposta ao STJ, que o exercício da ampla defesa não reclama defesa técnica, mas até simples autodefesa, de inspiração teórica no direito alemão, extraída de precedente jurisprudencial da lavra do Ministro Gilmar Mendes²⁴⁰.

Diz o citado Ministro que o direito à ampla defesa se realiza quando se obtém a tutela jurídica, consubstanciada no direito de informação, que obriga o julgador a informar à parte contrária dos atos e respectivos elementos praticados no processo, no direito de manifestação que garante ao defendente manifestar-se sobre os elementos de fato e de direito constantes do

²³⁹ Eis a redação: “A falta de defesa técnica por advogado no processo administrativo disciplinar não ofende a Constituição”.

²⁴⁰ RE 434059-3 DF, julgado em 07.5.2008.

processo, e no direito do acusado ver seus argumentos serem considerados, não importa que tipo de defesa seja manejada.

Uma vez contratado o advogado, este deve participar ativamente do processo, sendo o destinatário das comunicações dos atos processuais, no ver de Eduardo Domingos Bottallo.²⁴¹ Aliás, no âmbito do processo judicial, prevalece o entendimento de que, sendo destinados especificamente ao advogado, os atos de comunicação são nulos quando não dirigidos à sua pessoa, mesmo nos casos em que a parte deles tome ciência.

Por fortes razões, essa diretriz deve estender-se ao procedimento administrativo, isto é, havendo advogado constituído, é ele quem deve ser informado da respectiva tramitação, sob pena de nulidade. Independentemente de o contribuinte também o ser.

Em Portugal há disciplina clara tratando do assunto no CPPT. Efetivamente, ali está posto o que se denominou de mandato tributário (art. 5º), por meio do qual os interessados ou seus representantes legais podem na forma da lei conferir mandato para a prática de atos de natureza procedimental ou processual tributária que não tenham caráter pessoal. Consta ainda que o mandato tributário só pode ser exercido perante a Administração tributária por advogados, advogados estagiários e solicitadores quando a matéria a ser discutida seja de direito, manejável em petições, reclamações ou recursos.

7.1.1.2. Exigibilidade de depósito prévio do crédito tributário.

A ideia de se depositar o valor da exigência tributária para discuti-la tem certo cabimento no direito português e remonta da antiga cláusula *solve et repete*, ainda bem recebida pelo sistema tributário lusitano, conforme decisão proferida pelo Tribunal Constitucional.²⁴²

²⁴¹ *Curso ..., ob. cit.*, pp. 87/88.

²⁴² Acórdão 178/2001, publicado em 18/4/2001, relatoria do Exmo. Dr. Bravo Serra.

Com efeito, no intuito de deter a marcha da execução fiscal, pode o contribuinte, no procedimento tributário, para manejar a chamada reclamação graciosa, pagar mesmo (e não simplesmente depositar) o valor exigido, caso em que se sair vencedor receberá a quantia acrescida de juros indenizatórios. Mas há a alternativa de em vez de pagar o tributo se prestar uma garantia, na forma do CPPT (art. 169º). Tal garantia pode, em certas circunstâncias, demonstrar um encargo muito oneroso para o contribuinte, de modo que o legislador do CPPT (art. 183º-A) criou a possibilidade da garantia ser desfeita caso o procedimento demore muito, nomeadamente para além de um ano após instaurada a referida reclamação.

A regra foi minimizada através de recente alteração²⁴³ ao citado dispositivo, de modo que atualmente basta ao contribuinte oferecer garantia idônea correspondente ao valor exigido para que haja a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Reprise-se que no direito brasileiro a simples interposição da reclamação graciosa faz suspender a execução.

Conquanto a prestação da garantia seja desfeita caso o fisco retarde o desfecho da discussão, parece ser esse expediente atentatório aos princípios do contraditório e da ampla defesa. Não raro o contribuinte se vê desprovido de patrimônio para prestar garantias, pelo que a cobrança judicial pode seguir célere e causar sérios constrangimentos ao obrigado tributário, a ponto de colocar em risco a própria continuidade da sua atividade econômica.

No direito brasileiro, a questão ressurgiu com a edição da Lei 9532/97, na qual se exigia o depósito de trinta por cento da quantia discutida para se impetrar o recurso administrativo. Explicava o Governo Federal que a medida visava desestimular a oposição de apelos procrastinatórios na fase administrativa, transferir de pronto para o erário o valor depositado caso não vingasse o recurso e desacelerar o elevado número de procedimentos administrativos pendentes.

²⁴³ Conforme dicção das Leis 67-A/2007 e 3-B/2010.

Contra estas explicações, Marcello Martins Motta Filho:²⁴⁴

“Por outro lado, devemos obter, sob a ótica do contribuinte, que: i) 60% dos processos em trâmite no Poder Judiciário decorrem de medidas editadas pelo Governo Federal, cuja constitucionalidade e legalidade têm sido contestadas pelos prejudicados; ii) na esfera administrativa, o Fisco é ao mesmo tempo parte e juiz, razão pela qual raramente o contribuinte sai vitorioso, mesmo nos colegiados compostos por integrantes indicados pelos contribuintes; iii) essa condição recursal acabaria por gerar uma única instância, implicando a violação de vários preceitos constitucionais abaixo elencados”.

Pela compreensão da Lei 10.522/02, a exigência de depósito para recorrer não é mais feita pela União, embora mantenha a necessidade de arrolamento de bens, também de duvidosa constitucionalidade.²⁴⁵ Faz exigência semelhante a Lei 9.639/98, quando do acerto das contribuições previdenciárias. Ademais, leis de outras entidades tributantes podem aparecer instituindo o depósito no âmbito de suas competências, o que torna a discussão ainda atual e prática. Aliás, apesar de anterior, a Lei 9784/99 admite em seu art. 56, §1º, a prestação de caução, desde que prevista em lei.

Na sua esmagadora maioria, a doutrina inclina-se em considerar injurídica a compulsoriedade do depósito ou qualquer outra forma de garantia como requisito de admissibilidade para exame recursal administrativo.

O pensamento majoritário parte da inteligência constitucional, ao estatuir no inciso LV do art. 5º²⁴⁶ que aos litigantes, também no procedimento administrativo, são assegurados o contraditório e a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes, de modo que os apelos administrativos são irrestritamente garantidos como corolário da ampla defesa, mitigando sua força se lei infraconstitucional opuser alguma condicionante. Aliás, lembra Edison Carlos

²⁴⁴ “*Processo Administrativo Tributário*”, p. 639.

²⁴⁵ Conforme é possível extrair do acórdão proferido na ADIn 1976-7, publicado no DJU de 18/5/2007.

²⁴⁶ Eis a redação do dispositivo: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes ... LV- aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Fernandes²⁴⁷ que não importa o fato do crédito tributário possuir garantias e privilégios legais especiais, desde que confortados a princípios, regras e postulados jurídicos.

Demais, ainda no direito brasileiro, o CTN impõe como causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário a interposição de impugnações e recursos administrativos, não atinando para qualquer outra providência. Basta a apresentação do apelo para o crédito estar suspenso, sem necessidade de garantia de instância. Plínio José Marafon esboça o seguinte raciocínio,²⁴⁸ tendo apoio de Antonio Manoel Gonzalez e Marilene Talarico Rodrigues²⁴⁹ que alertaram norma hierarquicamente inferior não poder estancar os efeitos da suspensão da exigibilidade em tela:

“Com efeito, na medida em que o referido artigo ‘separa’ em seus incisos as diversas hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, denota-se, cristalinamente, que ‘uma anula a outra’, ou seja, na existência de processo administrativo (inc. III), não há lugar para o depósito (inc. II)” (aspas e parêntesis do autor).

No mesmo sentido, Fátima Fernandes Rodrigues de Souza²⁵⁰, a propósito do contribuinte ter direito pleno ao duplo grau de cognição, a exigência de depósito tampouco seria passível de disciplina *senão por lei complementar*, nos termos do que dispõe o art. 146, III, b, da CFB, uma vez que, tratando-se de normas gerais que regem a revisão do lançamento e a constituição definitiva do crédito tributário, inserem-se no âmbito das *normas gerais*, cuja conformação não prescinde de diploma dessa estatura.

Já Alberto Xavier²⁵¹ pontua que, no tocante à matéria tributária, tal inconstitucionalidade tem como fundamento específico a violação do princípio da reserva de lei complementar (art. 146, III, ‘b’, da Constituição) a que está submetida a matéria do “crédito tributário” (incluindo a suspensão da sua exigibilidade, nos precisos termos do art. 151, III do CTN) pelo que leis ordinárias (como as Leis 10.532/02 e 9.639/98) não podem estabelecer restrições à eficácia

²⁴⁷ “Processo Administrativo Tributário”, p. 491.

²⁴⁸ “Processo Administrativo Tributário”, p. 278.

²⁴⁹ *Ob cit.*, p. 557.

²⁵⁰ *Ob cit.*, p. 668.

²⁵¹ “Da Inconstitucionalidade da Exigência de Garantia como Condição de Admissibilidade de Recursos no Processo Administrativo em Geral e no Processo Administrativo Fiscal em Particular”, p. 35.

suspensiva dos recursos administrativos, como é o caso da exigência de garantia patrimonial como condição de sua admissibilidade; no que atine aos procedimentos administrativos em geral, a inconstitucionalidade tem como fundamento a violação do art. 5º, LV da Constituição, eis que o direito ao recurso, inerente ao princípio da ampla defesa, significa, tanto no processo judicial quanto no procedimento administrativo, o direito a que as decisões administrativas primárias sejam objeto de um duplo ato de julgamento, direito esse que, tratando-se de direito e garantia fundamental, é objeto de reserva de Constituição originária, sendo insuscetível de restrição por emenda constitucional ou por legislação infraconstitucional, restrição essa que é paradigmaticamente o caso da exigência de garantia como condição de admissibilidade do recurso.

Também nesta mesma esteira a lição de Marco Aurélio Greco,²⁵² embora este concorde com a exigência em processos administrativos não tributários, vez que o direito a ampla defesa não é puro ou absoluto:

“Ora a exigência de depósito como condição de procedibilidade do recurso administrativo pretende fundir as duas causas autônomas para criar uma hipótese nova e híbrida formada pelo ‘recurso com depósito parcial (ou integral)’ que restringe a amplitude do inc. III” (aspas e parêntesis do autor).

Professora Ricardo Mariz de Oliveira²⁵³ que a Constituição e sua lei complementar asseguram o exercício do direito sem condicioná-lo a prévio depósito, de modo que tal condição não pode ser imposta por legislação subalterna.

Esta é a visão de Maria Teresa Cárcamo Lobo:²⁵⁴

“A exigência do depósito atrita, ainda, a meu ver, com o princípio da capacidade contributiva, que no campo tributário expressa o princípio da isonomia, porquanto coloca em situação de desigualdade os contribuintes para os quais o depósito da quantia

²⁵² “*Processo Administrativo Tributário*”, p. 705/707.

²⁵³ “*Processo Administrativo Fiscal Federal: Alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 1.621-30 e 31*”, p. 205.

²⁵⁴ “*Processo Administrativo Tributário*”, p. 247.

impugnada não representa problema maior e os que encontram nesse depósito um obstáculo de monta ao exercício do direito de defesa que lhes é constitucionalmente assegurado”.

Vinicius T. Campanile²⁵⁵ arrima-se em princípio jurídico ao lembrar que a exigência do depósito agride a proporcionalidade, pois este seria mera antecipação de pagamento do suposto tributo devido ao Fisco, quando, na verdade, não há sequer crédito tributário constituído definitivamente.

No mesmo sentido, José Antonio Minatel:²⁵⁶

“Se a impugnação e o recurso foram erigidos como instrumentos para se pleitear a revisão do lançamento administrativo, atribuindo-se-lhes efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário submetido à revisão, não parece razoável que se possa exigir simultaneamente o depósito do valor contestado, ainda que parcial, pela sobreposição de medidas que, individualmente, têm a mesma eficácia”.

Moisés Akselrad²⁵⁷ assinala que não se está diante de um crédito já definitivamente constituído, pelo que se torna inconstitucional a exigência de depósito total ou parcial do valor exigido pela Fazenda Pública para obviar o exame de recurso na esfera administrativa.²⁵⁸

Caso vingasse a exigência de garantia para apelar, o efeito seria desastroso para a administração da justiça, conforme profetiza José Augusto Delgado:²⁵⁹

²⁵⁵ *Processo Administrativo Tributário*, p. 579.

²⁵⁶ “O Depósito Compulsório como Requisito para Recurso Administrativo e o Prazo para pleitear judicialmente Desconstituição de Exigência Fiscal definida pela Primeira Instância Administrativa”, p. 116.

²⁵⁷ *Ob. cit.*, p. 418.

²⁵⁸ Aproveite-se a citação para lembrar a linha do STF de inadmitir no curso da discussão administrativa do lançamento continuidade da inércia estatal em formalizar a exigência do tributo, circunstância que não paralisaria a fluência do prazo decadencial. Em verdade, a inércia – e consequentemente os efeitos da decadência – deixa de existir quando o ente liquida a obrigação com o lançamento, toma a iniciativa de apontar um fato jurígeno sujeito à tributação, conferindo-lhe atributos formais de exigibilidade. Na fase pós-lançamento pode-se abrir alças para ser ele debatido, maturando-se a exigência antes perpetrada, de interesse extremo de todos. Mas em absoluto esta circunstância autorizaria a continuação da contagem do prazo decadencial... Diverge deste entendimento Edvaldo Brito, citado por Vinicius T. Campanile (*Ob. cit.*, pp. 569/570).

²⁵⁹ *Ob. cit.*, p. 105.

“A revisão administrativa será deslocada para a órbita do já assoberbado Poder Judiciário, com todas as conseqüências da morosidade na prestação jurisdicional sobejamente conhecidas e previsíveis, sem embargo da possibilidade de condenação da Fazenda Pública em elevados encargos de sucumbência e custas processuais, por deduzir pretensão em Juízo que não resistiria ao seu próprio controle interno”.

Eduardo Domingos Bottallo estende o argumento para qualquer outra forma de garantia substitutiva do depósito em dinheiro²⁶⁰, vez que nem o fato de o depósito em dinheiro haver sido substituído pelo arrolamento de bens ou direitos autoriza a rever a posição aqui defendida. Embora possa, em certa medida, ser considerado menos oneroso, tal arrolamento mantém a afronta aos direitos do contribuinte.

Contra este feixe de pensamentos, Kiyoshi Harada²⁶¹ defende que há duplo equívoco nessa linha de argumentação. Em primeiro lugar, o art. 151 do CTN não está regulando as condições para a interposição de recurso. Como lei sobre leis de tributação, está simplesmente estatuiendo, em nível de norma geral, as hipóteses de suspensão do crédito tributário pelo advento da moratória, do depósito de seu montante integral e das reclamações e recursos *nos termos da legislação tributária de cada entidade política*. Em segundo lugar, o depósito de trinta por cento do valor do crédito exigido pela MP 1699 não é para suspender a exigibilidade do crédito tributário, pois o depósito com essa finalidade já está previsto no inc. II do mesmo art. 151. Esse depósito objetiva prevenir a Fazenda Pública contra eventual insolvência do devedor no decorrer do procedimento administrativo fiscal.

Posição mediana adota Vittorio Cassone,²⁶² ao tolerar o depósito exclusivamente na terceira instância administrativa, descobrindo visão diferente a respeito da ampla defesa, ponderando que a Administração Pública, judicial ou administrativamente, deve fornecer ou propiciar meios e recursos *instrumentais* (e tão-só) para que a ampla defesa seja exercida, não chegando a abranger a questão do depósito para recorrer.

²⁶⁰ *Curso ..., ob. cit.*, p. 84.

²⁶¹ “*Processo Administrativo Tributário*”, pp. 365/366.

²⁶² “*Processo Administrativo Tributário*”, p. 379.

Concorda irrestritamente com o depósito Dirceu Antonio Pastorello.²⁶³ Para o autor, a regra constitucional da ampla defesa jungir-se a meios e recursos a ela inerentes permite que a lei estabeleça certas condições para seu exercício, tal qual o de conferir efeito suspensivo ao recurso administrativo mediante depósito de trinta por cento da quantia cobrada, ponderando inclusive que este procedimento perdurou durante quase cinquenta anos no ordenamento positivo brasileiro.

Mais recentemente, o STF – por maioria - entendia que o depósito da multa para recorrer não seria inconstitucional porque inexistia duplo grau de cognição no processo administrativo e não há ferimento à ampla defesa na medida em que é a própria lei que estabelece os limites para o seu exercício, desde que tais amarras não o mitiguem exageradamente, observada a proporcionalidade e a razoabilidade.²⁶⁴

Apoiado em decisões pretorianas similares à transcrita retro, assim se manifestou a Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência e Assistência Social:²⁶⁵

“... A inexistência da garantia constitucional ao duplo grau de jurisdição permite que sejam estabelecidas regras de admissibilidade dos recursos, limitando ou até mesmo impedindo a possibilidade de recorrer.

... Ora, se não constitui afronta à Constituição a limitação ao recurso judicial, não há que se indagar da inconstitucionalidade de limitação ao recurso administrativo, visto que a matéria decidida na esfera administrativa ainda pode ser examinada no âmbito judicial”.

Todavia, aquele mesmo Tribunal reviu seu posicionamento e passou a considerar inconstitucional a obrigação do depósito prévio ou arrolamento de bens e direitos,²⁶⁶ haja vista a flagrância de ofensa ao direito de petição.

²⁶³ *Ob. cit.*, pp. 508 e segs.

²⁶⁴ Conf. RE 210.246-GO e ADIns 1049 MC-DF, 1922 MC-DF e 1976 MC-DF, as três últimas em sede cautelar, acórdãos publicados respectivamente em 17/3/00, 25/8/95, 24/11/00 e 24/11/00.

²⁶⁵ Em parecer publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 34, p. 144.

²⁶⁶ ADIn 1976-DF, rel. Min. Joaquim Barbosa, unânime, julgado em 28/3/2007; é que, não obstante cautelarmente a decisão ter sido pela constitucionalidade, em sede definitiva os magistrados mudaram o entendimento.

Eis um trecho do voto do Ministro Relator:

“Assim, não subsistem razões, a meu ver, para se manter a posição que considera constitucional a exigência do depósito prévio ou o arrolamento de bens e direitos para a interposição do recurso administrativo. Tal exigência esvazia o direito fundamental dos administrados a verem decisões revistas por parte da Administração. Mantê-la levaria à própria negação do direito ao recurso administrativo”.

No âmbito do STJ, as decisões foram se assentando no sentido de inadmitir o depósito como condição de seguimento do recurso administrativo, de sorte que em 30/3/2009 foi editada a Súmula 373, cujo teor reza o seguinte: “É ilegítima a exigência de depósito prévio para admissibilidade de recurso administrativo”. Assim, pelo menos dentro da visão dos tribunais superiores brasileiros, a polêmica esmaeceu.

Por conseguinte, cada um dos autores mencionados apresenta pontos de vista que merecem aqui registro porque apresentam modulações de pensamento que servem para reflexão aprofundada da temática. A conclusão se inclina, portanto, pelo afastamento de qualquer possibilidade de prestação de garantia por parte do sujeito passivo, muito menos do pagamento prévio para, na improcedência do lançamento, se receber a quantia de volta. Em qualquer ordenamento jurídico crédito tributário em discussão ainda não é crédito definitivamente constituído, de modo que compete ao ente tributante diligenciar para que haja logo o pronunciamento final nas vias administrativas.

7.1.1.3. Reconhecimento de inconstitucionalidade.

Doutrina e jurisprudência rivalizam a respeito de, em nome do direito de petição, ser suscitado o reconhecimento da inconstitucionalidade de dispositivo legal perante as autoridades julgadoras administrativas. Vários são os argumentos levantados de lado a lado, os quais merecem a partir de agora ser coligidos, sem a preocupação de esgotamento da matéria.

Entre aqueles que não veem óbice para em sede do Executivo haver a declaração da inconstitucionalidade, destaca-se Ives Gandra da Silva Martins²⁶⁷:

“Pretender servir ao Estado e à sociedade, negando-se a cumprir a Constituição, sob a alegação de que questões constitucionais devem ser examinadas pelo Poder Judiciário, é desrespeitar a ordem, é descumprir a lei e é violentar o Estado de Direito, visto que toda a ordem jurídica tem seu perfil definido pela Constituição”.

No mesmo sentido, Eduardo Domingos Bottallo:²⁶⁸

“Antecipamos nosso ponto de vista, segundo o qual das características da atividade que o Estado exerce no desempenho da *função administrativa judicante* decorre a inexistência de óbices a impedir a apreciação de temas constitucionais no processo administrativo tributário” (destaques do autor).

Para sustentar sua concordância com esta corrente, Francisco de Assis Alves invoca princípio processual²⁶⁹, ao argumentar que a autoridade administrativa fiscal, como julgadora, pode deixar de aplicar uma lei pelo fato de considerá-la inconstitucional. Esta decisão terá respaldo no princípio do livre convencimento do julgador. Não faria nenhum sentido que a autoridade administrativa, mesmo convencida da inconstitucionalidade de uma lei, fosse obrigada a aplicá-la.

Incomum é o prisma em que se posta Marilene Talarico Martins Rodrigues²⁷⁰, aduzindo que o contribuinte, ao alegar matéria constitucional em sua defesa administrativa, não pede ao órgão julgador administrativo a declaração de inconstitucionalidade da lei, competência que costuma no ordenamento jurídico ser reservada ao Poder Judiciário. Pede, isto sim, *que a lei não seja aplicada em caso concreto, por ser inconstitucional*. Principalmente se a questão já foi objeto de exame perante o Supremo Tribunal Federal, órgão encarregado de dizer o direito em última instância.

²⁶⁷ “Processo Administrativo Tributário”, p. 76.

²⁶⁸ Curso ..., ob. cit., p. 77.

²⁶⁹ Processo Administrativo Tributário, p. 461.

²⁷⁰ “Processo Administrativo Tributário”, pp. 335/336; segue-a Fernando Facury Scaff, ob. cit., p. 551.

Neste diapasão, o ver de Helenilson Cunha Pontes²⁷¹ é no sentido de afirmar que a Administração Pública não possui competência institucional para declarar uma lei (ou um texto de lei) inconstitucional, mas como pressuposto do desenvolvimento da função administrativa, ao emitir um juízo sobre a validade da interpretação (norma jurídica individual) extraída de um determinado texto de lei, em relação aos demais mandamentos da ordem jurídica, sobretudo aqueles de âmbito constitucional. Este juízo, repita-se, não incide sobre a validade potencial da lei, mas sobre a sua validade concreta, isto é, sobre a sua validade no caso concreto, daí porque não se declarará a inconstitucionalidade da lei, mas a invalidade da norma jurídica individual dela extraída, no caso concreto, pelo agente que formula o ato administrativo sindicado.

Já Lidia Maria Ribas²⁷² ensina que o princípio da ampla defesa não permite que se vede ao administrado invocar argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade em defesa de seu interesse; e o Estado tem o dever de examinar integralmente todos os argumentos do particular e decidir motivadamente. A ampla defesa não admite rejeição implícita. Rejeitar resposta a arguições formuladas ofende a ampla defesa e caracteriza ato arbitrário.

Particularmente na órbita federal, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho²⁷³ lembra que, consoante a LC 73/93, compete ao Advogado Geral da União fixar a interpretação dos atos normativos, além da Constituição, a ser unanimemente seguida pelos órgãos e entes da União, pelo que aqui se incluíam a injuridicidade das normas tributárias, procedimento que resolveria parcialmente a *quaestio*.

Há até os que toleram parcialmente o exame administrativo da inconstitucionalidade, desde que seja feito em segunda instância, pois no grau anterior a autoridade fazendária tem sua atuação restringida aos ditames da lei, obediente até aos atos emitidos pela repartição

²⁷¹ “*Processo Administrativo Tributário*”, p. 612.

²⁷² *Ob. cit.*, p. 165.

²⁷³ “*Processo Administrativo Tributário*”, p. 697.

fazendária de sua lotação. Na instância superior é diferente, pois nela o agente público exerce verdadeira função judicante, a qual envolve o estudo da compatibilidade constitucional.²⁷⁴

Simpático à tese do exame, Gustavo Miguez de Mello faz curiosa construção:²⁷⁵

“O entendimento contrário ao ora sustentado seria formulado da seguinte maneira: as instâncias administrativas só aplicarão a Constituição se não houver norma legal dispondo em contrário”.

Por sua vez, Wagner Balera²⁷⁶ exalta que só quem não percebe a eminência constitucional a que foi exalçado o procedimento administrativo, e que não logra carregar consequências a esse desiderato do constituinte, segue restringindo e discriminando o agir de quem exercita as funções de julgamento dentro da via administrativa.

Luis Carlos Gomes²⁷⁷ descarta o controle concentrado da constitucionalidade mas o admite pela via difusa, ao assegurar que não viola o princípio do controle jurisdicional o poder-dever de os órgãos administrativos aferirem, em situações concretas, se as leis e atos normativos que estão aplicando estão de acordo, formal e materialmente, com a Constituição. Esta plena aplicabilidade é eficiente e traduz a máxima transição da potencialização do direito. Na verdade, está se cumprindo o princípio da eficiência contido na própria constituição, cuja percepção se manifesta de forma vertical. Esta norma principiológica está voltada para a ação prática – *práxis* – do agente administrativo no exercício da função pública, da qual deve laborar de acordo com a legalidade e eficiência entre outros.

Os partidários da apreciação de inconstitucionalidade em sede administrativa enxergam uma perigosa decorrência para o agente julgador que se omitir, sendo responsabilizado particularmente pelo dano causado ao contribuinte. Aqui a situação se destrincha em alguns caminhos, averiguando tal responsabilidade quando – no caso brasileiro - o STF considera o

²⁷⁴ Neste sentido, Ricardo Mariz de Oliveira e Valdir de Oliveira Rocha, in *Processo ...*, *ob. cit.*, pp. 215 e 257.

²⁷⁵ *Ob. cit.*, p. 732.

²⁷⁶ *Processo Administrativo Tributário*, p. 482.

²⁷⁷ *O Processo Administrativo Fiscal e a Não-Aplicação de Lei ou Ato Inconstitucional*, pp. 79/80.

comando inconstitucional e o Senado suspende a sua eficácia, quando a Corte Máxima decreta a inconstitucionalidade mas a casa senatorial não suspende a eficácia do dispositivo questionado ou quando ainda o Supremo Tribunal não reconheceu a inconstitucionalidade e, obviamente, o Legislativo não intercedeu. Nestas derivações, parece haver tendência consensual em só admitir a responsabilização pessoal na primeira hipótese.

Mesmo a Corte Máxima reconhecendo a inconstitucionalidade com suspensão legislativa do ato, Fernando de Oliveira Marques, (citado por Ives Gandra Martins²⁷⁸) sempre conferindo responsabilidade ao Estado pelos danos causados, só atribui responsabilidade pessoal ao agente se na ação estatal de regresso ficar provada a sua culpa e, além disto, esta será objetivamente considerada se, em virtude da inconstitucionalidade, o dirigente competente baixar ato normativo determinando às claras que o crédito não seja constituído.

Mas há quem pense²⁷⁹ que, proferida uma decisão administrativa calcada em mandamento posteriormente tido como inconstitucional, deve o Estado ressarcir os prejuízos causados ao particular, sendo alcançado o agente julgador se este incorreu em dolo.

No outro polo se concentram os que entendem ser interdito o exame de inconstitucionalidade por parte de julgadores administrativos. É que, mesmo se admitindo que tais agentes desempenham atividade jurisdicional, esta ocorre fora do Judiciário. E, o pior, pode provocar perplexidades incontornáveis, pois é possível que um órgão administrativo veja inconstitucionalidade num dispositivo e outra instância administrativa pertencente a ente tributante diverso, para este mesmo comando, o considere constitucional. É certo que mesmo no Judiciário isto pode acontecer, posições antagônicas brotando aqui e alhures; todavia, no final, naquele Poder, cedo ou tarde, uma posição pacífica e uniforme há de surgir e ser seguida, diferente do que ocorreria no Executivo; assim, menos pior seria que o controle da constitucionalidade ficasse a cargo de um único poder para só depois disto haver a orientação geral.

²⁷⁸ *Ob. cit.*, pp. 717/718.

²⁷⁹ José Augusto Delgado é um deles, conforme artigo de sua lavra (*ob. cit.*, p. 113).

Perfila-se nesta ala Francisco de Assis Praxedes:²⁸⁰

“Portanto, a lei não pode deixar de ser cumprida por autoridade administrativa, em processo fiscal ou não, no entendimento de que ele é inconstitucional. É que impede sua insubmissão o princípio da presunção de constitucionalidade. De consequência, a inconstitucionalidade nunca se presume. Demais, a violação da Constituição há de ser direta, manifesta”.

Vittorio Cassone²⁸¹ é partidário de que os órgãos julgadores administrativos não podem examinar a inconstitucionalidade de lei. Afinal, cabe ao Executivo e a seus agentes cumprirem o que está determinado em lei, de modo que o exame da constitucionalidade da norma deve ser particularizado ao Judiciário, na fase repressiva do controle, ou pelo Legislativo, na fase profilática.

Já Edison Carlos Fernandes²⁸² aduz que, pela unidade de postura a ser seguida por todos os órgãos do Executivo, não há que se cogitar de controle de constitucionalidade pois seus agentes devem presumir que as normas estão acordes com o sistema jurídico, cabendo-lhes apenas sua execução.

Marcello Martins Motta Filho²⁸³ lembra sugestão de Ricardo Mariz de Oliveira e João Bianco no sentido da lei franquear ao órgão administrativo judicante representar junto à Procuradoria Geral da República para que esta examine a situação – e providencie, sendo o caso, a ação competente - toda vez que houvesse sérias razões para tachar de inconstitucional certo ato normativo, ao tempo em que ficariam sobrestados os procedimentos administrativos alcançados pela prejudicialidade.

Fátima Fernandes Rodrigues de Souza²⁸⁴ oferece alternativa semelhante, ao aventar que a autoridade administrativa julgadora represente ao Chefe do Executivo caso perceba inconstitucional um ato normativo, oportunidade em que este, convencido da injuridicidade,

²⁸⁰ “*Processo Administrativo Tributário*”, p. 236.

²⁸¹ *Ob. cit.*, pp. 381/382.

²⁸² *Ob. cit.*, pp. 494/496.

²⁸³ *Ob. cit.*, p. 646.

²⁸⁴ *Ob. cit.*, p. 677.

ou suspenderia a aplicação do ato ao caso concreto ou provocaria o controle concentrado constitucional.

Ainda na ordem jurídica brasileira, O Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo sustentou que tem competência para deixar de aplicar lei inconstitucional ou decreto ilegal em casos concretos, cabendo assinalar que apenas o controle difuso ou concentrado da constitucionalidade pertence exclusivamente ao Judiciário.²⁸⁵

Em sentido oposto o Conselho de Contribuintes do Executivo Federal: para este órgão, incabível a apreciação administrativa da inconstitucionalidade, por ser esta tarefa exclusiva do Poder Judiciário, acompanhando orientação jurisprudencial.

Isto porque o STF²⁸⁶ já firmou entendimento de que os órgãos julgadores administrativos não podem decretar a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de ato normativo, papel apenas reservado ao Judiciário, mas nada impede que a autoridade máxima do Executivo ou do Legislativo determine às instâncias subordinadas que deixem de aplicar administrativamente as leis que considerem inconstitucionais²⁸⁷.

Independente dos posicionamentos do Conselho de Contribuintes e da Suprema Corte, posteriormente foi editada em nível apenas federal o Dec. 2346/97 que, à vista da LC 73/93, fixou regras para que o Poder Executivo considere nas vias administrativas os efeitos e a partir daí tome as providências para fazer valer as decisões judiciais que avaliem a inconstitucionalidade de atos normativos. Todavia, a questão permanece em aberto no âmbito das demais entidades tributantes.

²⁸⁵ Cite-se a decisão proferida no proc. DRT/15-0857/97.

²⁸⁶ ADIn 221-0 DF, rel. Min. Moreira Alves, publicado em 22/10/93.

²⁸⁷ Vale registrar que esta orientação surgiu quando ainda não acontecera a reforma do Judiciário, na qual se abriu a possibilidade de outras pessoas estarem legitimadas para arguirem diretamente a inconstitucionalidade.

Como em Portugal o pleito feito nas vias administrativas acabará por ser examinado pelo Poder Judiciário, o tema da apreciação de inconstitucionalidade pelos serviços tributários aparentemente perde força. Isto porque se a exigência do tributo se mostra inconstitucional, terá o contribuinte, contrariado na esfera administrativa, a oportunidade de na sequência levantar o problema já diretamente junto ao Judiciário. Entretanto, ainda será possível identificar certa importância à questão se for reconhecido que, incabível a arguição perante os órgãos administrativos, perderia o contribuinte português a chance de ver seus argumentos num nível de julgamento, ainda que extrajudicial, o que poderia acarretar supressão de instância.

De todo o modo, sem dúvida alguma não se pode admitir competência a julgadores administrativos para reconhecer inconstitucionalidades, máxime no Brasil onde são muitos os entes tributantes, cada qual com esferas de apreciação independentes uma da outra, a todo o momento se incorrendo no grave risco de surgirem múltiplas decisões conflitantes. Imagine-se, por exemplo, idêntica questão tributária sendo apreciada por diversas municipalidades, algumas a aderir à inconstitucionalidade, outras em sentido contrário, todas trilhando diferentes linhas de argumentação, a confundir os contribuintes que estejam a desempenhar suas atividades nesta ou naquela localidade. Preferível, portanto, que o STF tenha a palavra final a respeito de haver violência constitucional ou não. Por outro lado, apesar de em menor escala, confusão semelhante poderia ser identificada no sistema português.

7.1.2. Direito ao contraditório.

Ainda que não haja no procedimento tributário pós liquidação um litígio na verdadeira acepção da palavra, na medida em que interessa à entidade tributante saber se o lançamento está correto para não ajuizar uma cobrança fracassada, é possível falar-se em contraditório entre Administração e administrado. Afinal, contraditar significa replicar ideias, apresentar a antítese (impugnação) diante da tese (lançamento) para se chegar à síntese (decisão final administrativa).

Lembre-se que o processo herdou os fundamentos filosóficos da dialética, tida como a arte do diálogo regrado, ambiente no qual os argumentos são objetados para redundarem numa conclusão. Seja qual for o setor da vida humana em que se manifesta, o processo institucionalizado substituiu a autodefesa da parte de quem julgava ter o direito, o ato de fazer justiça com as próprias mãos, entregando tais funções ao Estado.

Enxerga-se sulcos no procedimento tributário pós liquidação para que se impregne o contraditório, posto que nele a participação do contribuinte será de relevo para dar conformação final ao lançamento.

Bem a propósito, cite-se os pensamentos de Diogo Leite de Campos e Mônica Horta Neves Leite de Campos:²⁸⁸

“Todas as garantias a nível de processo de criação das leis serão insuficientes se não houver um controlo bastante sobre o procedimento administrativo, sobretudo sobre a liquidação dos impostos e a actividade da Administração. Os contribuintes continuariam a ver-se confrontados com situações de ilegalidade da actividade administrativa que teriam de suportar até um moroso processo judicial lhes dar razão”.

Numa visão simplista, o contraditório se revela na ideia de que no processo uma ação deve corresponder uma reação, ou pelo menos, deve ser franqueada a possibilidade disto acontecer. Se uma parte age, a tendência natural é a da outra reagir e isto só se faz possível porque ambas têm direito ao contraditório.

É bem verdade que até hoje alguns tipos de processos são desenrolados com minimização do contraditório, se o direito de uma das partes se mostrar com evidências consubstanciadas, justificando de imediato uma definição do juiz, ainda que revisada posteriormente. Basta olhar-se para as ações cautelares que podem proporcionar liminares, o sequestro e o arresto, além da recém-criada tutela antecipada no direito brasileiro. Mas – repita-se – estes casos são exceções que só fazem confirmar a regra.

²⁸⁸ *Ob cit*, pp. 215/216.

E, por outro lado, não se pode cometer exageros na adoção do contraditório, a ponto de qualquer ato processual, sem qualquer influência no deslinde da questão, ser submetido à oitiva da parte contrária. O apego demasiado ao contraditório compromete um outro princípio constitucional processual igualmente relevante, o da razoável duração do processo, o que implica em retardar o objetivo primeiro do processo, vale dizer, o de realizar justiça. Há que se ter, portanto, um balanceamento inteligente na aplicação dos princípios.

Assenta-se o contraditório em duas bases mentais. Na primeira, de cunho lógico, exprime a ideia de que a ação haverá de ser intentada contra quem a tutela terá eficácia; na outra, de cunho pragmático, traz o pensamento de que é na contraposição das partes que a autoridade poderá se valer de elementos de fato e de direito para desvendar a verdade e fazer justiça.

Aliás, o contraditório guarda íntima relação com a isonomia processual, entendida como a prerrogativa na qual as partes usufruem direitos e deveres iguais. É através do contraditório que a isonomia se viabiliza, se concretiza no procedimento. A contradita exterioriza-se, portanto, na técnica processual em que se materializa a bilateralidade, isto é, para cada ato praticado pelo autor, deve participar – ou ter a chance de participar - o demandado e vice-versa.

Mas a igualdade é vista além do contraditório, pois ela deve ser observada ainda que não se esteja exercendo o direito ao contraditório propriamente dito. De conseguinte, detecta-se isonomia em situações processuais onde não há necessariamente contradita, como na representação, legitimidade de parte, despesas processuais, sucumbência, assistência jurídica, prerrogativa de foro, dentre outras.

A doutrina identifica diversos elementos formadores do contraditório, às vezes tendo o mesmo significado. Informação, participação, resistência, contrariedade, manifestação, contradita e paridade são expressões comumente adotadas. Informação aduz a ideia de que as

partes devem ser informadas da demanda e de todos os seus desdobramentos, estabelecendo-se um intercâmbio processual; participação enuncia que ao tomarem conhecimento dos atos processuais – através das citações, intimações e comunicados em geral - as partes atuem no procedimento, acompanhem o seu desenrolar reagindo, contrariando, manifestando-se, contraditando e contraprovando, de modo que participação é termo mais abrangente e adequado; paridade revela o matiz processual da igualdade, ainda que parcialmente, na medida em que garante a igualdade de condições no debate.

Sobre este último elemento, Delosmar Mendonça Junior²⁸⁹ garante que a igualdade não pode ser vista sob o aspecto estático, meramente formal, na condição de mera ficção jurídica, desconhecendo as desigualdades no plano material. A concepção dominante rejeita essa formalidade e parte para a visão da igualdade proporcional (dinâmica), tratando desigualmente os desiguais, cabendo ao estado suprir as desigualdades justamente com esse modo de agir. No plano processual, devemos usar a dicção *paridade*, a igualdade de armas ou *pars conditio*, fazendo com que o equilíbrio de situações garanta a contraposição dialética.

Para haver contraditório – prossegue o último autor citado - será preciso participação das partes. Participação requer informação e paridade, ensejando a ‘igualdade na participação’. Para haver paridade, o Estado deve procurar estimular a participação, procurando suprir deficiências e garantir a igualdade de armas. Aliás, Ada Pellegrini Grinover pontifica: “O equilíbrio de situações é que garante a verdadeira contraposição dialética”.

Há também aqueles que reconhecem como elementos do contraditório o binômio participação e reação. Entre eles, Gil Ferreira de Mesquita²⁹⁰, ao defender que modernamente, a participação das partes, considerados sujeitos parciais da relação jurídica processual, somente pode ser proporcionada com a tomada de conhecimento de todos os atos processuais praticados durante a atividade processual, sejam eles realizados pelo Estado (juiz e seus auxiliares), sejam realizados pelo adversário. Daí o caráter essencial dos atos de comunicação processual para que o contraditório seja observado. Tem-se, pois, que o princípio do

²⁸⁹ *Ob cit.*, p. 41.

²⁹⁰ *Princípios do Contraditório e da Ampla Defesa no Processo Civil Brasileiro*, pp. 158 e 160.

contraditório não se presta apenas a dar ciência aos litigantes de todos os atos do processo, mas também para proporcionar-lhes oportunidade de reagir contra quaisquer atitudes prejudiciais do juiz ou do adversário.

Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra da Silva Martins²⁹¹ subordinam o contraditório à ampla defesa, vez que esta só poderá contraditar argumentos, na busca do réu em preservar os seus direitos.

Dando pouca importância na tarefa de apartar contraditório de ampla defesa, valorizando muito mais o primeiro, Humberto Theodoro Júnior²⁹² o identifica na necessidade de ouvir a pessoa perante a qual será proferida a decisão, assegurando-lhe plena liberdade de defesa e pronunciamento no desenvolver do processo. E diz que isso traz como efeito as particularidades de que a decisão só afeta as partes ou seus sucessores, a relação jurídico-processual se instaura após citação válida do acionado e toda decisão só é promulgada após oitiva de todas as partes. Considera o princípio absoluto, a despeito de admitir excepcionalidades, tal qual ocorre na expedição de liminares.

Moacyr Amaral Santos²⁹³ entende satisfeito o contraditório pela oportunização à parte de ser ouvida em relação a evento processual que interfira em seus direitos postos sob risco na demanda, de modo que se ela ficar silente, ainda assim o princípio foi respeitado. E afirma que o contraditório é causa para a igualdade processual, manifesta-se pela citação do réu e inadmite exceções, mesmo nos casos das liminares, na medida em que num segundo momento a parte necessariamente será ouvida e porá em prática o princípio.

Nelson Nery Júnior,²⁹⁴ também sem fazer referências especiais à ampla defesa, informa que o contraditório decorre do estado de direito, une-se ao postulado da isonomia processual e aplica-se tanto ao réu como ao acionante, enfim, aos sujeitos processuais. Define-o como a

²⁹¹ *Comentários à Constituição do Brasil*, tomo 2.

²⁹² *Curso de Direito Processual Civil*, tomo 1.

²⁹³ *Primeiras Linhas de Direito Processual Civil*, tomo 2.

²⁹⁴ *Princípios do Processo Civil na Constituição Federal*.

necessidade de dar-se conhecimento da existência da ação e demais atos processuais, além de traduzir a possibilidade das partes reagirem contra as medidas que lhes sejam prejudiciais, pelo que o jurista adere ao binômio estrutural participação e reação. Pondera também que a amplitude do contraditório no processo penal é maior do que no processo civil, visto que no primeiro direitos essencialíssimos estão em jogo. E lembra que inexistente contraditório na jurisdição voluntária porquanto ali inexistente lide, sem falar que neste caso o processo é conduzido pelo princípio inquisitivo, de forma que o juiz pode decidir por equidade.

Rui Portanova²⁹⁵ identifica o contraditório na ciência bilateral dos atos e termos processuais e a faculdade de contrariá-los com alegações e provas, dentro do espírito democrático. E aproxima o princípio daquele postulado reinante no processo penal, qual seja, a preocupação não só com a produção de defesa mas com a qualidade dela.

Vicente Greco Filho conceitua o direito em estudo como o meio ou instrumento técnico para a efetivação da ampla defesa, por meio da possibilidade de contrariar a acusação, de requerer e acompanhar a produção de provas.

Acrescenta o jurista:²⁹⁶

“A efetividade do contraditório, portanto, não pode ser postergada. Autor e réu devem ser intimados de todos os atos do processo, devendo-lhes ser facultado pronunciamento sobre os documentos e provas produzidas pela parte contrária, bem como os recursos contra a decisão que tenha causado gravame”.

Dentro do procedimento administrativo tributário, assenta-se o contraditório na ideia de que para cada argumento levantado em favor do lançamento será ouvido o sujeito passivo que, no exercício da sua defesa, deve ter a oportunidade de contraditá-lo. É, por assim dizer, dotar as partes de idênticos instrumentos de defesa, estabelecer no procedimento o equilíbrio de forças.

²⁹⁵ *Princípios do Processo Civil*.

²⁹⁶ *Ob. cit*, p. 65.

Oportuno trazer a lume o aresto abaixo, oriundo do STF brasileiro:²⁹⁷

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO – POLICIAL MILITAR – LICENCIAMENTO ‘EX-OFFICIO’, SEM QUE FOSSE INSTAURADO O PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO DISCIPLINAR – INOBSERVÂNCIA AO PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. A Constituição Federal assegura aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a eles inerentes. Alegação de que o policial militar está vinculado a regulamento próprio, que permite a aplicação da penalidade de licenciamento ‘ex-officio’, e, por isso, inaplicáveis as Súmulas 20 e 21, desta Corte. Argumentação insubsistente. O preceito constitucional inserto no art. 5º, LV, não fez qualquer distinção entre civis e militares. Ao contrário, aos litigantes em geral assegurou o contraditório e a ampla defesa, em processo judicial ou administrativo. Agravo regimental não provido” (aspas originais).

Em homenagem ao contraditório, o administrado não correrá o risco de ver suprimido o seu direito de, diante de qualquer manifestação do Estado, ter a chance de fazer o contraponto e deixar que o conjunto de argumentos e contra-argumentos se expanda para que o julgador administrativo disponha dos elementos para decidir sobre a validade ou invalidade do lançamento. Sem respeito ao contraditório, é possível que, desejoso em ver logo ultimada a exigência tributária nas vias administrativas, em condições de ser executada judicialmente, a autoridade administrativa possa atropelar o andamento do procedimento e emperrar a manifestação do contribuinte.

Por outro lado, dita autoridade pode pecar indo para o outro extremo do procedimento, isto é, admitir a todo o instante que a parte retruque tudo o que a outra disser ou que ambas firmem posicionamento para todo e qualquer ato procedimental praticado, inclusive aqueles de mera ordenação ou de mero expediente, tudo em nome do contraditório. Chegar-se-ia ao cúmulo de se admitir réplica, tréplica, réplica da tréplica, réplica da réplica de tréplica, num infundo espiral que estancaria o bom fluir da razoável duração do processo.

Por conseguinte, configuram operacionalmente o contraditório a providência de dar vistas aos sujeitos ativo e passivo dos atos importantes, de notificar formalmente, validamente e

²⁹⁷ AGRRE 206775-PE, DJU de 29.8.97.

facilitadamente o contribuinte da liquidação em sentido amplo e dos atos subsequentes, além de ser dado o tratamento adequado à inação processual da revelia, confissão e preclusão, assuntos a serem enfrentados nos próximos tópicos.

7.1.2.1. Notificação formal, válida e facilitada do lançamento.

Na definição de Cândido Rangel Dinamarco,²⁹⁸ comunicação processual é a transmissão de informações sobre os atos do processo às pessoas sobre cujas esferas de direito atuarão os efeitos deste, eventualmente acompanhadas do comando a ter uma conduta positiva ou uma abstenção.

Evidentemente, como em qualquer procedimento, é preciso que o sujeito passivo tome conhecimento oficial do lançamento do crédito tributário, de modo regular e pelos meios mais facilitados. Ciente disto, pode o contribuinte aceitar a exigência e liquidar a dívida, caso em que a discussão resulta encerrada. Todavia, ao se inconformar com a cobrança, tem ele a oportunidade de exercer amplamente o seu direito de defesa, dentro de prazo razoável estabelecido, impugnando a pretensão.

A exigência de intimação formal não traduz excesso de formalismo, ao contrário, propicia ao sujeito passivo a garantia de que por mecanismos solenes haverá maior probabilidade da cientificação se tornar válida. Óbvio que uma conversa informal entre fisco e contribuinte sobre a existência do lançamento não fará as vezes de ciência para que este maneje a impugnação. Mas a adoção de critérios formais rígidos para que a intimação seja válida se torna incompatível com o princípio da instrumentalidade das formas previsto no procedimento administrativo tributário, examinado mais adiante.

A intimação do lançamento dada por meios que facilitem a comunicação de sua existência ao contribuinte é outro requisito a ser perseguido pelo legislador. Neste diapasão, de nada

²⁹⁸ *Instituições de Direito Processual Civil*, p. 41.

adianta exigir que o sujeito passivo só possa tomar conhecimento da exigência se comparecer à repartição fazendária da entidade tributante; imagine-se uma empresa que, sediada a dezenas de quilômetros da repartição pública, tenha que se deslocar para outra a fim de tomar conhecimento de um tributo contra ela reclamado. Absolutamente isto não faz sentido.

Em especial a intimação do lançamento haverá de ser válida. Válida no sentido de que não parem dúvidas de que o sujeito passivo efetivamente assenhoreou-se da exigência tributária. Assim é que certos cuidados devem ser tomados na legislação a respeito de quem terá legitimidade para receber intimações desta natureza. Por exemplo, não seria seguro afirmar que o profissional da contabilidade sem maiores vínculos com a empresa, dono de escritório próprio, tivesse a condição de ser pessoa legitimada para tornar válida a intimação a ele destinada, pois sequer o comunicado adentrou o ambiente do sujeito passivo. Nada garante que dito profissional autônomo se incumba de repassar a intimação para o seu real destinatário. Talvez seja de bom alvitre assegurar a participação do sujeito passivo na discussão do crédito se a intimação for feita a ele próprio ou a pessoa com poderes para representá-lo. Enfim, intimação inválida fatalmente prejudicará a oportunidade do poder público acertar em definitivo a liquidação em sentido amplo.

Obviamente que a necessidade de contraditório não se manifesta somente quando o sujeito passivo toma ciência formal da liquidação em sentido amplo. Atua toda vez que um ato procedimental é praticado e pode interferir nos rumos do procedimento, a podar sua capacidade de discutir com amplitude a exigência tributária, prejudicando-o na atividade de ser informado e participar do debate do lançamento. Assim é que para cada alegação importante, para cada prova produzida, para cada decisão tomada no curso do procedimento, para cada ato praticado que possa selar a resposta final da controvérsia, devem as partes tomar conhecimento e sobre ela se manifestarem, comissiva ou omissivamente.

Tragam-se a lume as decisões abaixo, emanadas do STF, cujos excertos foram transcritos pela jurista Odete Medauar²⁹⁹:

²⁹⁹ *Ob. cit.*, p. 127.

“A portaria não menciona o tipo legal em que se enquadra a conduta. Inexistência de imputação – omissão grave, insanável violência à ampla defesa; não é erro leve de forma. Não se supre pela vista dos autos do defensor dativo. É instrumento que, especificando as imputações, delimita e demarca o objeto do processo disciplinar e, por consequência, a defesa do acusado” (RE 120.570, julgado em 12/6/91).

“A portaria inaugural e o mandado de citação, no processo administrativo, devem explicitar os atos ilícitos atribuídos ao acusado. Ninguém pode defender-se eficazmente sem pleno conhecimento das acusações que lhe são imputadas. Apesar de informal o processo administrativo deve obedecer às regras do devido processo legal” (MS 1074, julgado em 02/12/91).

Na jurisprudência portuguesa, registre-se o pensamento adotado pelo STA, no sentido de reconhecer eficácia e exigibilidade à notificação efetuada sem fundamentação, mas que aponta o prazo para pagamento voluntário do tributo.³⁰⁰

Cabível transcrever parte da ementa da decisão:

“O regime previsto no art. 37.º, n.ºs 1 e 2, e 39.º, n.º 9, do CPPT é o de que, fora dos casos previstos nesta última disposição, em que a notificação se considera nula, o acto de comunicação ao destinatário de um acto em matéria tributária que não o informa de todos os elementos do acto notificado só é irrelevante para efeitos de determinação dos prazos de reacção contra o acto notificado, por via administrativa ou judicial, e mesmo esta única consequência apenas ocorre se for utilizada a faculdade prevista no n.º 1 daquele art. 37.º.

...Assim, a notificação do acto de liquidação que não contém a fundamentação de facto e de direito, mas contém a indicação do prazo de pagamento voluntário, torna aquele acto eficaz e exigível a dívida nele apurada.”

7.1.2.2. Vistas aos sujeitos ativo e passivo dos atos importantes.

Note-se que este desdobramento não se confunde com outro já enunciado ao longo do presente trabalho, vale dizer, o da publicação dos atos processuais. Aparentam ser idênticos mas, a rigor, assumem finalidades distintas.

³⁰⁰ Conf. 0128/09, publicado em 07/10/09, relatoria do Exmo. Dr. Jorge de Sousa.

Enquanto na publicação o objetivo é tornar público decisões que interessem à coletividade, no expediente de vistas o interesse é direito exclusivo dos partícipes do procedimento, autoridade lançadora e sujeito passivo.

A publicação visa orientar o comportamento das autoridades fazendárias em geral e dos contribuintes, compartilhando decisões que sirvam de norte para futuros procedimentos a serem encetados. Se a decisão for pela procedência do lançamento, fazer com que contribuintes em igual situação, convencidos do entendimento, mudem sua postura e passem a recolher espontaneamente o tributo, inclusive o vencido; se for pela improcedência do lançamento, fazer com que, após orientação oficial ditada pelas autoridades superiores fazendárias, nenhuma outra cobrança na mesma direção seja efetuada, pelo menos em relação ao mesmo contribuinte; ou que sirva de fulcro para possíveis pedidos de restituição formulados pelos contribuintes em situação igual e que estejam equivocadamente pagando o tributo dentro da mesma situação.

Embora a publicação também atinja os partícipes do procedimento que, ato contínuo, em momento imediatamente posterior, deverão ter vistas do processo para tomar as medidas cabíveis na espécie, o seu objetivo maior é dar conhecimento generalizado de uma decisão que interfere nos comportamentos dos sujeitos ativo e passivo.

Aqui, o expediente de vistas é pontual, visa possibilitar aos diretamente interessados compulsar os autos, examinar os detalhes do ato procedimental cometido, ponderar o que foi escrito, para depois tomarem as providências que entenderem pertinentes.

Na jurisprudência brasileira, veja-se a decisão do STJ, na qual se exige a ciência da parte contrária de ato praticado pelo adversário, mesmo que inexistia expressa determinação legal³⁰¹:

“PROCESSUAL CIVIL – RECURSO ESPECIAL – AGRAVO – INTIMAÇÃO DO AGRAVADO PARA RESPOSTA – OBRIGATORIEDADE – CPC, ART. 527, III – PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO – RECURSOS PROVIDOS. A intimação do agravado para apresentar resposta é obrigatória, nos termos do artigo 527, III, CPC. Essa obrigação decorre precipuamente do princípio do contraditório, consagrado constitucionalmente (art. 5º, LV) e base do devido processo legal, razão pela qual, mesmo não havendo disposição legal expressa, indispensável é a ciência da parte dos atos praticados pelo seu adversário”.

7.1.2.3. Revelia, confissão e preclusão.

Eventos típicos nas causas judiciais podem ocorrer nas demandas administrativas, porque decorrentes da inação de um dos participantes da relação procedimental.

Assim é que, se na fluência do lapso para impugnar o lançamento o contribuinte silencia, nenhuma iniciativa toma, nem paga o tributo nem se defende, pode-se dizer que ele haverá de assumir as consequências daí disparadas, vale dizer, a não instauração do procedimento administrativo de cobrança e imediata remessa da liquidação em sentido amplo para cobrança no Judiciário. Logo, é possível em sede administrativa admitir-se a revelia, com todos os efeitos subjacentes, perfeitamente caracterizada quando a intimação do lançamento foi efetuada de maneira regular e sem vícios de forma. Restará apenas ao sujeito ativo, antes de sacramentar execução judicial, efetuar o controle da legalidade, verificar se aquela liquidação em sentido amplo está acorde com a lei, sujeito à representação ou não. Não parece razoável admitir-se que, mesmo sendo revel o autuado, haja a necessidade do lançamento ser julgado pelo órgão administrativo, pois isto poderia sobrecarregar a pauta e comprometer indiretamente o funcionamento do princípio da razoável duração do processo. Melhor será, portanto, atendendo simultaneamente a celeridade, a verdade material e a legalidade, que o

³⁰¹ REsp. 172712-SP, DJU de 14.9.98.

procedimento marcado pela revelia passe por um rigoroso controle da legalidade por parte da assessoria jurídica do ente tributante.³⁰²

É possível também a confissão, quando o contribuinte expressamente admite que deve o tributo. Tal declaração pode ensejar o fim do procedimento e posterior cobrança judicial, caso inocorra o pagamento, mas será preciso cautela antes desta providência acontecer: é que, levado a equívoco, por força de uma interpretação errônea da autoridade lançadora, o sujeito passivo pode “reconhecer” seu estado de inadimplência, quando, na realidade, há outros dados e argumentos merecedores de reflexão; neste caso, em nome da verdade material analisada amiúde mais a frente, tem o sujeito ativo o dever de desconsiderar esta confissão e examinar o acerto da exigência fiscal, submetendo o processo à apreciação extrajudicial da sua legalidade antes da interposição no Judiciário. Então, cabe testar esta confissão através dos instrumentos de controle da legalidade referidos anteriormente, até porque o contribuinte pode ter assimilado um juízo incorreto contra si mesmo, em frontal desacordo com o princípio da justiça fiscal.

Ocorre a preclusão quando o sujeito processual perde a oportunidade de praticar um ato processual, ou se praticou, não o fez em condições de produzir efeitos, seja porque efetuado a destempo, seja porque essencialmente irregular. Destarte, deve o fenômeno ser visto com reservas no debate da liquidação em sentido amplo. É que a lei implantadora do procedimento administrativo tributário deve perseguir o formalismo moderado e a verdade material, no qual o julgador não deve se apegar a solenidades exageradas, a cumprimento de prazos para os mais mínimos atos, a todo o instante sujeitos à preclusão. Estabelecido um prazo para o contribuinte produzir provas adicionais, não seria razoável invocar-se os efeitos preclusivos se este as apresenta a destempo, embora antes de proferida a decisão. Mas será preciso muito cuidado do legislador em permitir a produção da prova a troco da instrumentalidade das formas, aceitando a chegada de quaisquer elementos probatórios até depois de encerrada a discussão na sede administrativa, tumultuando o andamento do feito.

³⁰² No Brasil alguns entes tributantes costumam promover uma cobrança extrajudicial um pouco antes de se manejar a execução fiscal, como última tentativa de reaver o crédito tributário sem precisar demandar o Judiciário.

Todavia, as questões até então travadas não podem absolutamente afastar a ideia de que o administrador público deve decidir de acordo com o conteúdo do procedimento, dele jamais poderá se desviar, embora possa se esforçar o máximo possível para resgatar a verdade e trazê-la para dentro dos autos.

Neste diapasão, Geisa de Assis Rodrigues e Robério Nunes dos Anjos Filho³⁰³, ao afirmarem que a vinculação da decisão do administrador ao conteúdo do procedimento administrativo também é uma importante faceta do devido processo legal em sua dimensão processual. É óbvio que o procedimento administrativo tem natureza menos burocrática do que o processo judicial, sendo inclusive questionável se nele incide o instituto da preclusão. Todavia, tal grau de informalidade não significa que o administrador possa decidir com base em elementos que não estejam nos autos.

7.1.3. Direito a ampla defesa.

Também reconhecida no direito brasileiro como princípio constitucional especial, a ampla defesa pode ser considerada um direito fundamental, na medida em que contou com a preocupação do legislador maior em classificá-lo como faculdade assegurada ao indivíduo para viabilizar a sua proteção e satisfazer os seus interesses, na exata medida de que deve ele atuar no processo como demandante ou demandado, expor os fatos, seu suporte jurídico e ter liberdade para produzir provas lícitamente obtidas e em direito admitidas.

Embora desprovida de importância prática, o que difere garantia de direito é que aquela instrumentaliza a proteção deste, mas ambos podem ser considerados em sentido amplo um direito. O mandado de segurança, por exemplo, constitui garantia fundamental porque traduz meio processual previsto na Constituição tendente a reparar direitos líquidos e certos violados pela autoridade pública.

³⁰³ *Ob cit.*, p. 222.

Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra da Silva Martins³⁰⁴ definem ampla defesa como a garantia dada ao réu para trazer ao processo todos os elementos necessários ao desvendar da verdade. Note-se que, na visão dos autores, defesa ampla é inerente ao réu e não ao autor, pois este é quem teve a prerrogativa de instaurar a ação, devendo o réu a ela submeter-se e ser compensado pela sua situação de desvantagem. A defesa só é considerada ampla quando satisfaz as exigências do julgador e não aquela que simplesmente atenda as expectativas do demandado.

Para Eduardo Couture,³⁰⁵ a ampla defesa transcende a mera concepção de alicerce técnico para realização do devido processo legal e significa mesmo um instrumento cívico necessário ao processo civil. Dito autor identifica a necessidade da ampla defesa em certos atos processuais - cognominou-os de atos de obtenção -, pela garantia de usar a petição como veículo eficaz comunicante, pela garantia de considerá-los como ato de persuasão dialética e pela garantia de prova como *controle* das proposições ofertadas pelas partes e não mero meio investigativo.

Já Moacyr Amaral Santos detecta o princípio quando afirma que o direito de ação sugere o direito de defesa, direito público subjetivo, pois o réu, ao formular a contestação, está também reclamando do Estado a prestação jurisdicional. E diferencia direito de ação de direito de defesa pelo objeto, porquanto naquele o autor formula uma pretensão, ao passo que neste o acionado opõe resistência ao pedido.

Rui Portanova posiciona a ampla defesa como um interesse público, essencial a qualquer estrutura estatal que se roque democrática, eis que a parte tem liberdade irrestrita em alegar fatos e apresentar provas para defesa de seus direitos. Menciona que a ampla defesa é efeito do contraditório e compreende a estratégia voltada para a proteção de direito do litigante, o patrocínio de advogado e a oposição de defesas indiretas.

³⁰⁴ *Ob cit*, p. 327.

³⁰⁵ *Introdução ao Estudo do Processo Civil*.

E destaca que a ampla defesa deve ser interpretada à luz da efetividade social do processo, de modo que aquela só se realiza se verdadeiramente for abrangente, irradiando-se por todos os momentos importantes da demanda.

Vicente Greco Filho pontua a defesa ampla como a oportunidade sujeita a limitações temporais do réu contraditar a acusação através de regras que ocasionem a eficiência da defesa, de modo que não realiza o princípio da autodefesa – permitida nos ordenamentos anglo-saxônicos - e sim a defesa técnica. E lembra que não fere o princípio da imposição de penalidades processuais, aplicadas para preservação da administração da justiça, em virtude do abuso do direito à ampla defesa e também do contraditório.

Evidente ser a ampla defesa direito fundamental aplicável imediata e diretamente, prescindindo de regulação infraconstitucional e sobrepujando qualquer tentativa de mitigá-lo. No direito brasileiro, constitui cláusula pétrea, irremovível por emenda constitucional.

Note-se que sem contraditório não há como se exercitar a ampla defesa. Se a parte não é ouvida, se ela é cientificada defeituosamente de ato processual, se fica em desigualdade de condições em relação ao *ex adverso*, o direito a ampla defesa fica prejudicado.

Assim, a defesa ampla diz respeito à *intensidade* do exercício atribuído à parte para que sua tese seja bem demonstrada. Pode-se dizer até sob certo prisma que a realização da ampla defesa vem *após* a realização do contraditório, pois este é pressuposto daquela.

Nesta linha de raciocínio, admite-se até haver exercício de contraditório sem exercício da ampla defesa. Veja-se o caso do réu que é regularmente citado para contestar o pleito e, portanto, devidamente informado e apto a participar do processo em igualdade de condições com a parte contrária, simplesmente renuncia a seu direito a ampla defesa e nada opõe à pretensão. Inquestionavelmente, vê-se presente o contraditório e ausente a defesa ampla.

Com o fito de separar o direito à ampla defesa do direito ao contraditório, Gil Ferreira de Mesquita³⁰⁶ identificou dois critérios distintivos, um quanto aos destinatários, outro quanto ao grau de dependência.

Em relação aos destinatários, sustenta o autor estar o contraditório direcionado aos litigantes em geral, autor e réu, acusador e acusado, administrador público e administrado, enfim, interessados como um todo, ao passo que a defesa ampla relaciona-se com o réu, ou, em geral, a quem cabe se defender frente a uma determinada pretensão. É, por conseguinte, direito reservado exclusivamente ao réu – ou figura similar.

Isto parte do pressuposto de que o postulante exercita a sua *defesa* pela via de outro postulado, o da *garantia de ação*. Todavia, a garantia de ação se manifesta pelo ajuizamento desta e pela certeza da obtenção da prestação jurisdicional, ainda que desfavorável; uma vez instaurado o processo, as alegações e provas do autor se viabilizam também pelo direito a ampla defesa, indistinto, portanto, para demandante e demandado. Do contrário, poder-se-ia até pensar ser a ampla defesa um privilégio exclusivo do réu, inextensível ao autor, o que, sem réstias de dúvidas, deporia contra os postulados mais fundamentais do processo no estado democrático de direito.

Veja-se o magistério de Allan Helber de Oliveira e Marcelo Dias Gonçalves Vilela:³⁰⁷

“Trata-se de um princípio que não interessa somente ao réu: a *defesa* não deve aqui ser compreendida com o significado estrito de *resistência à pretensão do autor*. O vocábulo, nesse princípio, quer indicar a *defesa dos interesses das partes envolvidas no processo*, seja o autor ou o réu. Trata-se da garantia às partes de ampla articulação de suas alegações em juízo” (destaques dos autores).

³⁰⁶ *Ob. cit.*, p. 177 e ss.

³⁰⁷ “*Processo de Conhecimento*”, p. 11.

Em relação ao grau de dependência, prega o autor citado que o contraditório possibilita a ampla defesa, qualificando o primeiro como *gatilho* para a última. Aí, sim, parece haver um certo grau de subordinação entre tais direitos, pois a ampla defesa não é exercitada se é exercido com defeito o contraditório.

Por tudo agora dito, decorre da ampla defesa da parte o ato de reunir o maior número de provas para trazer o verossímil, até calar-se para não produzir provas contra si, exibir com liberdade a sua tese jurídica, enfim, juridicizar sua pretensão, com o objetivo de convencer o prolator da decisão.

Aplica-se ao processo judicial, administrativo e até nas sindicâncias promovidas pelas pessoas jurídicas de direito privado. Onde houver embate de pensamentos com efeitos jurídicos perceptíveis para as partes haverá ampla defesa (e também contraditório), na mesma intensidade, seja qual for o tipo de processo. Com muito mais razão se nele houver uma acusação de qualquer natureza. Esta é a inteligência do legislador constitucional brasileiro.

Há forte entrelaçamento entre contraditório e ampla defesa, sem dúvida, a ponto de parte da doutrina entender ambos os direitos (ou princípios) como um só. Um dos seus representantes é Delosmar Mendonça Junior,³⁰⁸ ao se pronunciar sobre o dispositivo constitucional brasileiro que alberga tais direitos:

“Podemos dizer que o inciso LV do art. 5º da Carta Fundamental contempla um só princípio: ampla defesa através do contraditório, ou, em outras palavras, contraditório adequado à ampla defesa. As figuras processuais se articulam, são conexas, a segunda qualificando a primeira e se realizando através dela (instrumento). A locução *ampla* requer o contraditório adequado para efetivar uma defesa não estrita, não estreita, larga, abrangente, enfim, plena” (parêntesis e destaque do autor).

Por outro lado, a ampla defesa também encontra freios na ciência jurídica, pois em nome dela não se pode tumultuar o processo ou desrespeitar o mínimo exigido para que o processo

³⁰⁸ *Ob. cit* p. 56.

constitua uma sequência ordenada de atos destinada a atender o fim específico de se realizar o direito material e patrocinar a justiça.

Daí se dizer que a ampla defesa não comporta exceções, mas se esbarra em certos limites criados naturalmente por outras particularidades jurídicas, a exemplo da efetividade. É por isso que situações como instante de produção de provas, diferenciação de prazos, decisão liminar sem audição da parte contrária, antecipação de tutela, procedimento monitório e coisa julgada devem ser consideradas com maior ou menor intensidade, a depender do tipo de processo.

É claro que, no procedimento tributário pós liquidação, algumas destas situações, quando cabíveis, merecem um tratamento mais ameno do que em outros ritos, porquanto – nunca é demais reprimir – o objetivo é deixar o crédito tributário em condições de ser cobrado nas vias judiciais, caso o sujeito passivo insista em não extingui-lo espontaneamente, ou afastá-lo de uma vez por todas do mundo jurídico, objetivos que sempre interessam da mesma maneira à entidade tributante e, por extensão, à coletividade.

Assim no Brasil se posiciona o Superior Tribunal de Justiça - STJ.³⁰⁹

“PROCESSO CIVIL – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO – PREQUESTIONAMENTO DE MATÉRIA CONSTITUCIONAL. Princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório. A ampla defesa assegurada constitucionalmente é aquela exercida na forma da lei, a cujos limites o contraditório também está sujeito; a defesa articulada fora do prazo e o contraditório instalado ao arrepio das normas processuais não têm garantia constitucional alguma. Embargos de declaração rejeitados.”

Em síntese, a ampla defesa no procedimento tributário pós liquidação encerra bases no direito à alegação de fatos juridicamente relevantes e à produção de provas que os demonstrem, desde que exercitado em fase procedimental adequada, sem apegos formalistas, e que ao mesmo tempo preserve a busca constante pela verdade material.

³⁰⁹ REsp 184026-SP (São Paulo), DJU de 08.9.98, p. 54.

A exata dimensão do direito à ampla defesa traz à baila alguns aspectos importantes que merecem reflexão, como a estimação de prazo razoável para impugnação do ato liquidatório, o tratamento igualitário para os partícipes se manifestarem em mesmo prazo, a irrestritividade na produção de todos os meios de prova em direito admitidos, a possibilidade de sustentação oral no dia do veredicto e a implantação da representação paritária no órgão colegiado de julgamento, todos adiante esmiuçados.

7.1.3.1. Prazo razoável para impugnação ao ato liquidatório.

Não abrigará o pleno exercício do direito de defesa se porventura a lei estipular lapso muito curto para o sujeito passivo manifestar sua discordância da liquidação em sentido amplo.

Não se pode perder de vista que antes disto, na fase do procedimento de auditoria, dispôs a autoridade lançadora de tempo para verificar os fatos que ensejaram ou não a tributação, a partir da coleta de dados pessoais, fiscais e contábeis atinentes à atividade do contribuinte.

Não seria razoável que o contribuinte, notificado do ato resultante de todo este procedimento, contasse com um prazo muito breve para se defender. A dosagem correta há de ser identificada pelo legislador, sensível às experiências anteriores.

E nada emperra que em condições excepcionais seja admitida uma prorrogação deste prazo, cuja concessão dependerá de exposição circunstanciada dos motivos de força maior que deram azo ao elastério.

7.1.3.2. Isonomia na concessão de prazos para as partes.

Ao considerar-se a paridade como um dos elementos do contraditório, soa coerente que as partes disponham de igual prazo no procedimento administrativo tributário para se manifestarem sobre os atos processuais praticados. Um tempo maior concedido a um dos sujeitos em detrimento do outro pode prejudicar a linha sinalagmática que deve nortear o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Não realiza perfeitamente o contraditório se, efetuada a impugnação, a autoridade usa de tempo mais elástico do que o sujeito passivo para aduzir suas razões de sustentação do lançamento ou produzir provas complementares à instrução processual. E vice-versa. Há desequilíbrio do princípio quando a chance temporal para uma parte argumentar ou demonstrar fatos difere da chance temporal concedida a outra. Por exemplo, um determinado recurso, se apresentável em limite de prazo maior do das contra-razões, tende a sair mais elaborado do que estas últimas.

Aliás, esta dissintonia há muito já é sentida no processo judicial, quando determinados sujeitos processuais – Ministério Público e Fazenda Pública - são contemplados por prazos mais elásticos para contestar ou recorrer do que o sujeito comum, conforme art. 188 do CPC, haja vista tais entidades não terem condições burocráticas para assumirem prazo idêntico ao das demais pessoas, vigiarem o interesse público e o Ministério Público – em especial – agir como fiscal da lei, aspectos que vêm sendo combatidos por parte da doutrina, ainda minoritária.

Nesse sentido, Gil de Ferreira Mesquita³¹⁰ pontua que tal privilégio fere o princípio do contraditório, ao passo que prejudica consideravelmente o particular quando está litigando contra a Fazenda Pública ou tem o Ministério Público como parte contrária ou fiscal da lei. Os diversos posicionamentos mencionados em linhas anteriores levam-nos a entender que o Estado modificou bastante a sua musculatura funcional, de modo que hoje não podemos considerá-lo em termos absolutos uma estrutura lenta e sem preparo técnico e humano. A informatização dos órgãos públicos, por exemplo, permite que em alguns segundos um sem número de informações sejam colhidas a ponto de instruir uma resposta ou recurso em favor

³¹⁰ *Ob. cit.*, pp. 250/251.

do ente estatal, até mesmo porque o Estado deve zelar pela perfeição dos seus serviços. Ademais, há uma semelhança muito grande na argumentação das várias demandas propostas contra os maiores órgãos da administração pública, de modo que podem dar-se ao luxo de apresentarem “petições padronizadas” para combater a vontade do adversário.

Sem embargo, a doutrina majoritária³¹¹ é no sentido de entender que, face as razões antes apontadas, a isonomia se realiza exatamente por estes prazos diferenciados, porquanto trata desigualmente os desiguais, na exata medida em que eles se desigalam, para se valer de uma expressão aristotélica.

Polêmicas a parte, o certo é que no procedimento tributário de debate do lançamento os prazos devam ser fixados em tempo rigorosamente igual, pois se há interesse público em que ocorra o pagamento do tributo, também interessa à coletividade que uma liquidação em sentido amplo defeituosa – em face da oportunidade maior de bem elaborar a sua tese e a oportunidade menor do sujeito passivo bem elaborar a sua antítese – não prossiga para a cobrança judicial.

No mais, a etapa de debate administrativo da exigência foi antecedida do procedimento de apuração dos fatos que culminou na liquidação em sentido amplo, ocasião em que a autoridade desfrutou de tempo suficiente para reunir e testar os elementos de fato e de direito necessários à sua constituição. Porém, isto não dá a justificativa de que os prazos para a autoridade lançadora manifestar-se nos autos sejam menores do que os concedidos ao sujeito passivo, pois este pode aduzir argumentos que surpreendam aquela, trazendo novos subsídios probatórios, a serem analisados e contrapostos em iguais condições temporais daquelas usufruídas por quem as aduziu.

7.1.3.3. Produção de todos os meios de prova.

³¹¹ Representada pelos processualistas Ada Pellegrini Grinover, Cândido Rangel Dinamarco e Antonio Carlos de Araújo Cintra.

Sujeito passivo e autoridade lançadora devem ter ampla liberdade para produzirem todos os meios probatórios em direito admitidos necessários à instrução do julgamento. Repugna a lei estipular quaisquer restrições, muito embora se reconheça ser mais difícil – porém não impossível - comportar no procedimento administrativo certas modalidades de prova, a exemplo da testemunhal.

Interessa à coletividade e não só às partes que o lançamento seja posto a prova, exaustivamente coberto de dados, documentos e outros subsídios que assegurem o seu acerto ou, de outra sorte, se firme o convencimento de que a exigência não tem bases fáticas suficientes para seguir avante.

A defesa amparada em sólidos elementos de prova estanca futuras arguições de cerceamento, a ensejarem retrocessos processuais com a nulificação de atos cometidos à luz de uma instrução débil e inconsistente.

Odete Medauar³¹² pondera que o procedimento administrativo, suscitando o afloramento de vários interesses, posições jurídicas, argumentos, provas e dados técnicos obriga à consideração dos interesses e direitos co-presentes em certa situação. Muitas vezes, o desempenho incorreto da função provém do insuficiente conhecimento ou insuficiente consideração dos dados da questão, importando um inútil sacrifício de alguns interesses, sem busca de soluções alternativas.

Bem a propósito, veja-se o pronunciamento do STJ:³¹³

“ICMS – EMBARGOS À EXECUÇÃO – PROVA PERICIAL PROTESTADA – DECISÃO ANTECIPADA – CONTRADITÓRIO NÃO ASSEGURADO. Havendo questões de fato que podem ser comprovadas por perícia, o indeferimento dela conduz a não se assegurar o contraditório, em obediência ao princípio da ampla defesa, cerceando o direito da parte de produzir prova necessária ao deslinde da controvérsia. Recurso provido”.

³¹² *Ob cit.*, p. 71.

³¹³ REsp. 45372-SP, DJU de 27.6.94.

Oportuno neste momento fazer uma breve alusão às provas obtidas por meios ilegais, situação que tranquilamente poderá acontecer no procedimento tributário pós liquidação. Basta vislumbrar a apropriação subreptícia pelo fisco de documentos pertencentes ao contribuinte, sem o seu conhecimento, único suporte probatório para exigência do tributo.

Sobre provas colhidas ilicitamente, Delosmar Mendonça Junior³¹⁴ assegura que a prova ilícita constitui limite à eficácia normativa da ampla defesa, em razão da existência de norma constitucional vedando a sua utilização (no Brasil, a CF, art. 5º, LVI: ‘são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos’). É um limite absolutamente ético, voltado para a preservação de valores incorporados ao ordenamento jurídico, como a boa-fé e justiça e, também, visando à defesa dos direitos fundamentais de intimidade e integridade moral. No processo, como integrante do direito, os fins não justificam necessariamente os meios. O princípio da proporcionalidade tem levado a se admitir, na ponderação dos valores em jogo, notadamente em defesa da vida e da liberdade, a utilização de certos meios de prova obtidos sem o conhecimento do interessado. O norte doutrinário para a admissão de provas sem o conhecimento da outra parte está na legítima defesa de direitos fundamentais, ou interesse relevante, aferidos no caso concreto. Não se pode permitir a prova por meio clandestino simplesmente para acusar alguém ou para se pleitear qualquer direito subjetivo. Apenas a defesa de valores fundamentais pode ensejar a quebra da privacidade, a qual é elemento da dignidade humana. O termo *legítima defesa*, na hipótese, tem o sentido adotado no direito penal, permitindo determinadas condutas em casos extremos e em defesa de bens e valores essenciais.

7.1.3.4. Possibilidade de sustentação oral.

Uma das mais importantes fases do procedimento é quando a parte tem a oportunidade de, na assentada do julgamento, expor verbalmente as razões da sua resistência. É aqui que o procedimento se mostra mais vivo, palpita com mais vigor, na medida em que partes e

³¹⁴ *Ob cit.*, pp. 95/96.

juizadores se encontram e promovem um importante debate sobre o tema. Não que o arrazoado escrito seja prescindível na tarefa de dizer o direito. Ambos se complementam, é verdade, mas na sustentação oral a verdade transparece mais vívida, a brotar dos argumentos expendidos pelos partícipes.

Na segunda instância administrativa, é comum e até recomendável que o órgão julgador seja colegiado. Neste cenário, não se pode esquecer que no exame recursal a tarefa de estudar aprofundadamente o processo está com o relator, de modo que muitas vezes os demais decisores só penetram na questão no dia do julgamento, quando do relatório, mesmo assim superficialmente.

O expediente da sustentação oral vem justamente proporcionar a todos os juizadores apoderarem-se da questão, equipando-os de meios mais adequados para que possam dar um voto mais judicioso. E não prejudica a orientação do procedimento administrativo desenvolver-se por escrito.

Delosmar Mendonça Junior³¹⁵ afirma categoricamente que retirar a possibilidade de sustentação oral é reduzir a participação das partes no processo, em momento fundamental do desenvolvimento processual; é cercear defesa, por impossibilitar a produção de alegações para a formação da convicção dos juizadores. A decisão sobre o que deve ser colocado para o tribunal pertence às partes, as quais não podem ficar à mercê do relator. A celeridade processual não será violada por dez ou quinze minutos que as partes possuam para produzir alegações antes do *decisum*. Não afetará a viabilidade das sessões, admitindo-se, até mesmo, um número menor de julgamentos por sessão. Aliás, a realidade indica que, nos recursos meramente protelatórios, em que não há qualquer *discussão séria* a ser produzida, o advogado não *enfrenta* a sustentação oral. As alegações orais antes do julgamento vão exigir tão-somente uma maior paciência, atenção e cuidado por parte dos integrantes do órgão julgador, na árdua tarefa de concretizar os escopos social, político e jurídico do processo e ainda se aproximar do ideal de justiça.

³¹⁵ *Ob cit.*, pp. 105/106.

É salutar que a sustentação oral se faça presente no procedimento tributário pós liquidação, como faculdade conferida às partes para que as razões adormecidas na letra fria da petição escrita se revelem vivas. Claro que o direito à sustentação oral deve sofrer limitações de prazo e tempo de exposição, tal qual acontece nos demais ritos processuais.

7.1.3.5. Representação paritária.

A lei deve consagrar a representação paritária na estrutura orgânica dos órgãos julgadores administrativos – a redundância é propositada. Significa dizer que este órgão deve contemplar em sua organização representantes do fisco e dos contribuintes, nos seus diversos setores econômicos.

É difícil conciliar julgamentos quando os partícipes são representantes de interesses opostos. Todavia, afigura-se reprovável uma esfera julgadora só composta de representantes do fisco, pois, em última análise, tais pessoas podem acabar exprimindo uma única visão acerca da questão *sub judice*. Importantíssimo que outros ângulos de percepção sejam trazidos a tona, melhor disponibilizados quando participa do julgamento alguém que mais facilmente enxerga pelo viés do contribuinte.

Registre-se que no contexto administrativo é mais difícil sustentar que todo julgador deverá ser imparcial. Abstraídas as questões valorativas e psicológicas, a imparcialidade frutifica melhor numa seara em que os julgadores não se originam do pensamento das partes, imaginável apenas no Poder Judiciário ou no campo da arbitragem. Porém, é factível que o julgador administrativo aja com independência, máxime se desenhada uma estrutura em que ele fique mais protegido das ingerências da administração fazendária superior ou de interferências estranhas à corporação.

É claro que, antes de ser magistrado, o indivíduo que assume as vestes judicantes vem impregnado de valores e experiências pessoais. Mas a imparcialidade nasce do ponto de vista institucional, pois o juiz, ao assumir tal *munus*, ao analisar certo conflito de interesses, deve se despir de suas ideias pré-concebidas (ou pelo menos assim deve se comportar) para realizar a prestação jurisdicional.

A imparcialidade é muito mais dificultada quando se trata de representantes da própria parte, é verdade. Mas a parcialidade estaria intensamente presente quando, no julgamento administrativo, estivessem responsáveis por ele mandatários só do fisco ou só do contribuinte.

Ademais, por mais parcialidade que se semeie num órgão administrativo, a análise do conflito visto sob os dois ângulos pode extirpar exageros na cobrança do tributo e eliminar injustiças fiscais. Quando a visão equivocada da parcialidade sai de cenário, não raro se vê na praxe tributária julgamentos em favor do fisco serem endossados pelos representantes dos contribuintes e julgamentos pró-contribuinte serem acolhidos pelos julgadores fazendários.

Tem um outro sentir Humberto Meira:³¹⁶

“Nessa perspectiva, a transformação dos atuais tribunais administrativos em órgãos autônomos, com quadro de pessoal próprio e especializado, seria uma solução adequada para dar rápida solução a conflitos tributários, valorizando, sem dúvida, as garantias do contribuinte, à semelhança do atual sistema português”.

E Eduardo Domingos Bottallo³¹⁷, na mesma trilha, ao afirmar que em regra, aludidos “representantes” ocupam cargos em comissão (de confiança) e por prazo certo – o que acaba por sujeitá-los a um tipo de *avaliação de desempenho* tendente a levar em conta menos a competência técnica revelada no exercício das funções judicantes, e mais aquilo que poderia ser designado de “fidelidade” às posições defendidas pela instituição ou entidade que os indicou. Seria muito mais consistente com o espírito da Constituição que os julgadores

³¹⁶ *A Garantia do Devido Processo Legal no Processo Administrativo Tributário à luz do Critério da Lide*, p. 36.

³¹⁷ *Curso ...*, ob. cit., p. 63.

tributários fossem concursados e nomeados em caráter permanente, levando-se em conta apenas os requisitos de sólidos conhecimentos da matéria tributária e reputação ilibada.

Dirceu Galdino e Heron Arzua³¹⁸ lembram que, no Brasil, embora a composição dos Conselhos de Contribuintes seja formalmente paritária (entre membros indicados pelas entidades representativas dos contribuintes e pela Administração), o Presidente desses organismos, quer no âmbito federal, quer no estadual ou municipal, é sempre de escolha e nomeação da autoridade fazendária superior. Como, em caso de empate na votação dos membros dos Conselhos, é o Presidente deste que tem o voto de minerva, a participação paritária, na prática, perde substância. Como elemento de confiança da Administração, dificilmente esse julgador tributário pode agir com imparcialidade. Colocados aqueles pressupostos e averiguada a organização dos Conselhos de Contribuintes, de logo se percebe ser ela autoritária e antidemocrática. Atrelam-se eles à Administração ativa, quando deveriam ser independentes ou autônomos (a exemplo dos Tribunais de Contas), ou vinculados ao Poder Judiciário, ou mesmo ao Congresso Nacional, propiciando parença entre contribuintes e a Fazenda Pública.

Tais ensinamentos resultam do princípio da independência funcional da magistratura, característica, obviamente, do Poder Judiciário, cujas facetas foram bem montadas por Ítalo Paolinelli Monti, a saber³¹⁹:

“El principio de la independencia por su parte, puede también ser enfocado desde dos ángulos diversos: El órgano jurisdiccional debe estar libre de sujeción a outro, sea este cual fuere y los jueces deben permanecer independientes de las partes que ante ellos litigan, no debiendo tener, respecto de ellas, más relaciones que las indispensables al ejercicio de sus funciones”.

³¹⁸ “A Formação Antidemocrática dos Conselhos de Contribuintes”, p. 49.

³¹⁹ *Lo Contencioso Tributario en el Código Tributario Chileno*, p. 25.

Capítulo 8.

8. Continuação dos Princípios procedimentais administrativos tributários ligados diretamente ao devido processo legal e respectivos desdobramentos. Blocos da publicidade, do duplo grau de cognição e da razoável duração do procedimento.

8.1 Publicidade.

Devem os atos praticados pelo poder público ganhar ampla publicidade, chegar ao conhecimento do interessado da maneira mais célere e cômoda possível. Esta é a essência da publicidade, embora existam situações em que a publicidade é até desaconselhável, como nos casos em que a publicização ferir a intimidade da pessoa ou destoar do interesse social, consoante advertido na CRP, art. 268-2.

Dar publicidade ao procedimento é permitir às pessoas interessadas ter acesso aos atos procedimentais, obter cópias dos documentos nele contidas, conhecer na íntegra das decisões ali prolatadas. Note-se que qualquer pessoa por princípio pode ter acesso aos autos administrativos, mesmo que não figure formalmente no procedimento, desde que demonstre cabalmente ter interesse individual ou coletivo sobre ele.

O STA já teve oportunidade de se manifestar acerca do princípio da publicidade respeitante a atos praticados pela Administração Pública, na voz do Exmo. Relator Costa Reis, conforme se depreende da seguinte ementa, aqui transcrita parcialmente³²⁰:

“...O art.º 268.º/2 da CRP impõe que a Administração paute a sua actividade pelos princípios da transparência e da publicidade de modo a que as suas decisões sejam públicas e possam ser objecto de consulta e informação pois que só assim se permite que os interessados conheçam as razões que determinaram os seus actos...”

³²⁰ Proc. 01110/09, acórdão publicado em 20.01.10.

Mesmo Tribunal, ao se ocupar do instituto do concurso público, fez referência a vários princípios tratados no presente trabalho, inclusive o da transparência, da qual a publicidade faz reverência.

Pela profundidade de suas lições, há que se trazer a sua ementa, extraída de decisão exarada pelo Exmo. Relator Cruz Rodrigues³²¹, a ser dividida em oito partes, a saber:

1. O secretismo do modelo tradicional da Administração dita burocrática tem uma das suas manifestações mais salientes na tendência para alargar a classificação dos documentos como secretos, confidenciais ou reservados. Mas essa concepção vem recuando nos países em que a ideia democrática se tem imposto e influenciado a legislação.
2. A evolução nesse sentido manifesta-se, entre outros aspectos, não só na publicação das decisões com eficácia externa, mas ainda na transparência do procedimento administrativo, que leva a facultar aos interessados o conhecimento dos atos antecedentes (pressupostos, preparatórios, instrumentais).
3. A ideia da administração aberta foi acolhida na CRP (art. 266-1 e 3) e impõe que a Administração seja estruturada de modo a aproximá-la das populações e a assegurar a participação dos interessados na sua gestão e na formação das decisões que lhes respeitam.
4. A adoção desde 1982 do concurso como regra no recrutamento e seleção do pessoal para a Administração pública obedeceu à ideia de democratização da função pública, que implica o acesso dos concorrentes em clara situação de igualdade e em condições de fácil controle de todas as operações do concurso, com repúdio do secretismo e da

³²¹ Proc. 046605, publicado em 06.12.2000.

ocultação dos atos nele praticados. Daí a **confidencialidade** das atas do júri imposta no nº 3 no artigo 9º do DL 498/88, de 30/12, haverá de ser entendida como recusa tão só do seu conhecimento a terceiros não participantes no concurso.

5. Quanto aos candidatos ao concurso, a **confidencialidade** não existe, em obediência ao **princípio** da transparência.
6. O mesmo **princípio**, bem como o da imparcialidade, impõe que a ata em que o júri estabelece o sistema classificativo, com indicação dos fatores a atender e o processo de avaliação, seja levada ao conhecimento dos candidatos antes do ato de classificação e graduação. Só deste modo se assegura aos candidatos que no estabelecimento do sistema de classificação não se levou em conta a situação pessoal de qualquer deles e se teve como preocupação única o tratamento igual de todos (princípio da igualdade).
7. Esta preocupação de transparência levou, aliás, à mudança da legislação, por forma a impor que não só os métodos de seleção, como anteriormente sucedia, mas o próprio sistema classificativo, com indicação dos fatores a ponderar no processo de avaliação, conste não já de ata posterior do júri, mas do próprio aviso de abertura do concurso.
8. No domínio da versão primitiva do artigo 16º al. h) do DL 498/88, põe-se em risco os **princípios** da transparência e da imparcialidade e viola o imperativo da divulgação atempada do sistema classificativo, consagrado no artigo 5º, nº 1, al. c) do mesmo diploma o procedimento do júri que veda o conhecimento antecipado da ata em que o sistema de classificação é fixado e só o divulga entre os candidatos depois do ato de classificação e graduação.

Márcia Maria Tamburini Porto Saraiva³²² afirma que a publicidade reclama, à evidência, uma interpretação mais ampla em face daquela que vem sendo realizada pelos aplicadores do direito. Antes de restringir-se à divulgação no órgão oficial da Administração (Diário Oficial das entidades públicas) e à fixação dos atos na sede da Prefeitura ou da Câmara (nos lugares em que não houver órgão oficial), deve abranger igualmente os jornais populares, de grande circulação, especialmente quando a notícia a ser divulgada destina-se aos interessados em procedimentos licitatórios e a aspirantes a cargos públicos, esses últimos, na maior parte das vezes, pouco familiarizados com o manejo das publicações oficiais e dispendo de poucos recursos financeiros para adquiri-las. Exigir-lhes o acompanhamento de resultados de concursos públicos por meio de Diário Oficial importa, no pensar da autora, em excessivo ônus que compromete, em última análise, o princípio da publicidade e a igualdade entre os concorrentes.

Como sói acontecer, no Brasil há espaço para a publicidade como Estado democrático que é; não há mais espaço para os atos serem praticados na surdina, dentro da sórdida estratégia de deixar o cidadão em completa ignorância.

A priorização foi tanta que somente no multicitado art. 5º constitucional o legislador de certa forma se preocupou em enfatizar a necessidade de publicização dos atos e das informações como forma de tornar as relações jurídicas as mais transparentes possíveis.

Com efeito, no inciso XIV ficou assegurado a todos o acesso à informação, resguardado o sigilo da fonte quando imprescindível ao exercício profissional.

Mais adiante, no inciso XXXIII, foi consignado que todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja crucial para a segurança da sociedade e do Estado.

³²² A Lei Federal 9784/99, pp. 81/82.

Apesar destes mandamentos se referirem muito mais ao direito de acesso às informações, há uma relação muito estreita entre este direito e o princípio da publicidade, na medida em que o seu exercício dependerá da atitude do responsável em tornar público o ato ou a informação desejada, ainda que em alguns casos interesse apenas ao requerente.

Por fim, a disposição que toca mais de perto o princípio em epígrafe ora apreciado e que alude ao tema abordado está no inciso LX, pois ali está sacramentado que a lei só poderá restringir a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou o interesse social o exigirem.

Nunca é demais registrar que os primados da segurança jurídica e proteção da confiança conferem estabilidade, previsibilidade e calculabilidade para as relações jurídicas em determinado Estado. O cidadão, do ponto de vista do direito, se sentirá seguro e confiante na razão direta das normas, atos e decisões gerarem estabilidade e pacificação social, previsibilidade nas conclusões e calculabilidade no sentido de se saber previamente a exata medida das consequências do ato praticado.

A publicidade das normas tributárias se mostra essencial para a segurança jurídica e preservação da confiança, porquanto o cidadão saberá de antemão como se comportar e agir frente a um determinado fato que traga implicações tributárias.

Não seria exagero incluir neste raciocínio as normas relativas ao procedimento tributário pós liquidação, não só quando publicizadas em abstrato como em concreto, quando, por exemplo, se dá publicidade a uma decisão administrativa atinente a uma exigência tributária.

Tais providências são essenciais à segurança e confiança porque os demais contribuintes em situação igual ao caso decidido - nunca será exagero repetir - poderão pautar suas condutas e

agir em função do julgamento administrativo proferido. E isto não significa dizer que o sujeito passivo em situação similar deva obedecer cegamente a posição tomada pela Administração. Pode ser até que isso aconteça, caso o contribuinte concorde com a decisão. Ou, ao tomar ciência do entendimento fiscal pela exigência do tributo, poderá arrazoadamente discordar dele e adotar medidas judiciais de salvaguarda para evitar ser também alcançado.

Tornar o procedimento público é dar aos interessados acesso aos atos procedimentais, obter cópias dos documentos nele contidas, conhecer na íntegra das decisões ali prolatadas. Mas antes a pessoa deve pleitear e bem demonstrar porque tem interesse ao teor dos autos administrativos.

Todas estas facetas já foram exploradas quando da análise do direito ao contraditório, designadamente quando se examinou a necessidade de se efetuar a notificação formal, válida e facilitada do ato liquidatório e de se dar vistas aos sujeitos ativo e passivo dos atos procedimentais importantes.

Tais providências defluem da obrigação de dar publicidade aos interessados dos principais acontecimentos procedimentais, mas traduzem também a realização do contraditório.

Daí serem pertinentes ainda neste tópico algumas considerações genéricas sobre a publicidade, focadas neste mesmo ângulo. Mas há que se apresentar outro aspecto da publicidade, este de extremo interesse coletivo, que é o de dar conhecimento ao público em geral das decisões administrativas tomadas em sede de direito fiscal, preservados os dados individuais do contribuinte participe do procedimento, cujo intuito é fazer com que os demais contribuintes em igual situação providenciem o recolhimento espontâneo do tributo, se assim concordarem com a procedência da cobrança, ou empreendam a restituição do tributo pago indevidamente, acaso seja improcedente a exigência, tudo na busca da realização da justiça fiscal.

Destarte, é com base neste olhar que se analisará o próximo tópico.

Publicação das decisões procedimentais administrativas.

Como se disse, desprega da publicidade o fato das decisões procedimentais administrativas serem participadas ao público em geral, não importa se os destinatários integram ou não o procedimento.

É que interessa à comunidade em geral saber o posicionamento tomado pelo sujeito ativo a respeito desta ou daquela questão polêmica, até para esta adotar outros comportamentos e corrigir rumos. Igualmente interessa a todas as autoridades competentes para lançar tributos, no âmbito respectivo de cada ente tributante, saber o entendimento pacífico a respeito de um assunto, até para evitar que se insista desnecessariamente na cobrança administrativa.

Em outras palavras, é louvável que o julgamento definitivo nas vias administrativas seja compartilhado por todos. Isto porque ao contribuinte que tiver em igual situação, abre-se a possibilidade de, convencido deste entendimento, passar a recolher o tributo e levantar os atrasados para oferecê-los à tributação. E às autoridades lançadoras será oportunizado um conhecimento que as inibirá de efetivarem a mesma exigência, desde que debaixo de uma determinação oficial para assim não procederem.

Tal medida incrementará de um lado a arrecadação espontânea e do outro evitará desperdício de tempo e gastos na formalização de exigências fiscais que já se sabe antecipadamente não vingar sequer *interna corporis*.

Eis a visão de Sérgio André Rocha Silva:³²³

³²³ *Ob. cit.*, p. 72.

“É importante destacar que o princípio da publicidade não é apenas uma garantia do administrado diretamente envolvido no processo, mas uma garantia também da própria sociedade, na medida em que se garante a todos a possibilidade de controle dos atos administrativos, evitando-se assim a prática de atos pessoais, por intermédio dos quais busque-se a realização de benefícios individuais indevidos”.

Tudo isso, ressalve-se, não esquecendo daqueles casos que interfiram na imagem ou na intimidade da pessoa do contribuinte.

8.2. Duplo grau de cognição.

A tarefa de revisar o ato de lançar o tributo não pode ser reservada a uma única instância. Não raro, os pronunciamentos tomados em primeiro exame sofrem reforma pelo nível superior, o que é natural, haja vista o caráter de falibilidade do ser humano.

É bem verdade que – também com frequência - as decisões tomadas acertadamente num primeiro momento acabam sendo modificadas equivocadamente no grau segundo. O que não se pode negar é que um lançamento examinado por julgadores diferentes traz a probabilidade maior de realização da justiça fiscal, de se cobrar o tributo quando devido ou afastar a sua cobrança quando houver erro da Administração.

O certo é que um só *forum* de julgamento da demanda tributária tende a fragilizar a certeza da exigência tributária, inclusive perante as autoridades judiciais, competentes para apreciarem uma eventual coerção fiscal. Daí surgir a necessidade de se garantir que uma decisão administrativa seja reexaminada por outros administradores posicionados numa hierarquia competencial superior.

Ademais, a possibilidade de reexame da matéria diminui o cometimento de arbitrariedades por parte da instância única, cuja decisão pode ser restaurada pela instância superior, de modo a punir até a autoridade que maldosamente assim procedeu.

Todavia, este argumento não pode ser aplicado cegamente, repita-se, pois não se descarta que a arbitrariedade seja cometida pela última instância, e não pela instância originária.

De outro turno, o sujeito passivo tem cassado o seu direito a ampla defesa se não tem a oportunidade de submeter novamente a sua tese diante de novos julgadores. Exercitar a ampla defesa numa única esfera de discussão, por maior liberdade que se dê ao titular do direito naquele *forum*, irrealiza a amplitude da defesa na sua integralidade. Em outros termos, se a oportunidade de manejá-la é franqueada perante a um só julgador ou corpo de julgadores, retirando-se a chance de uma reavaliação, do reexame por pessoas estranhas à primeira definição, estará *drasticamente reduzida a intensidade da ampla defesa*. É como se deixar a um único médico a responsabilidade de fazer o diagnóstico e prescrever o tratamento, sem direito a uma segunda opinião.

O instauro do duplo grau de cognição – correlato à dupla jurisdição – assegura a plena concretude da ampla defesa, da parte do contribuinte, e reveste o lançamento de maior certeza jurídica, da parte da entidade tributante. Logo, é um princípio que interessa a ambas as partes.

No Brasil, as iniciativas legislativas voltadas para limitar o acesso ao duplo grau de cognição costumam ser repelidas pela doutrina. Logo que foi publicada a MP 232/04, alteradora do Dec. Federal 70.235/72, Marcelo Fróes Del Fiorentino³²⁴ atacou os dispositivos que reduziam à instância única os lançamentos de montante inferior a R\$50.000,00 (cinquenta mil reais), descumprimento de obrigações acessórias, entre outros assuntos, todos eles supressores do

³²⁴ “A Inconstitucionalidade na Supressão do Duplo Grau de Jurisdição Administrativa empreendida pelo Art. 10 da MP nº 232/04”.

dúplice grau de cognição. No mesmo sentido, Heron Charneski³²⁵ e Denise Homem de Mello Lagrotta,³²⁶ sendo que esta última aduziu o que se segue:

“Importa frisar que os processos administrativos no âmbito da Delegacia da Receita Federal submetem-se à tendência natural de serem julgados desfavoravelmente ao contribuinte, vez que os respectivos julgadores são representantes do Fisco e estão submetidos às orientações do Secretário da Receita Federal”.

A propósito da sugestão parlamentar voltada para extinguir o Conselho Administrativo de Contribuintes,³²⁷ órgão federal de julgamentos tributários em segunda instância, assim se pronunciou Edison Pereira Rodrigues:³²⁸

“Entendo que somente estariam atendidos, ainda assim sofrível, o princípio do contraditório, da ampla defesa, do devido processo legal, sobretudo, mantida a atual estrutura processual tributária, na medida em que as controvérsias sejam submetidas ao duplo grau de jurisdição e que o órgão recursal seja paritário com a participação dos representantes dos contribuintes, o que confere maior grau de legitimidade aos julgados no âmbito administrativo”.

Entretanto, a garantia de dupla instância foi indiretamente afastada pelo STF,³²⁹ na medida em que aquela Corte admitiu a constitucionalidade de depósito prévio de parte do crédito tributário para o sujeito passivo recorrer, tema abordado neste trabalho em outro capítulo. No bojo do voto, o Ministro Relator foi contundente ao afirmar que “Esta Primeira Turma (assim, nos RREE 169.077 e 225.295, exemplificativamente) tem decidido, com base em precedentes desta Corte (ADIn 1.049 e RE 210.246), que, exercida defesa prévia à homologação do auto de infração, não viola, a atual Constituição (art. 5º, XXXV, LIV e LV) o diploma legal que exige o depósito prévio do valor da multa como condição ao uso do recurso administrativo, pois não há, nessa Carta Magna, garantia do duplo grau de jurisdição administrativa” (sic.). Pela doutrina, apoiam o veredicto Nelson Nery Júnior, Cândido Rangel Dinamarco e André Ramos Tavares.

³²⁵ “O Processo Administrativo e a MP nº 232/04”.

³²⁶ “MP 232 altera Julgamento de Processos Administrativos e prejudica Contribuintes”.

³²⁷ Conf. Projeto 4530-A/98, do deputado Luiz Carlos Hauly.

³²⁸ “Processo Administrativo Tributário”, p. 745.

³²⁹ RE 348.751, Rel. Min. Moreira Alves, acórdão publicado em 25/10/02.

Relembre-se também a previsão constitucional de que é possível recurso extraordinário para a instância especial do STF de decisão de primeiro grau, particularidade que confirma ser prescindível no devido processo legal o duplo grau de jurisdição. Todavia, esta possibilidade constitui exceção que apenas confirma a regra de que a dupla instância está ligada ao princípio, embora não pertença ao seu núcleo essencial para sempre se fazer presente.

Isto porque, não obstante inexistir preceptivo expresso sobre o duplo grau cognitivo na Lei Maior Brasileira, decorre esta faculdade do princípio constitucional do devido processo legal, cujo derivativos são os direitos de petição, do contraditório e da ampla defesa. Menosprezar a possibilidade de reexame do lançamento sem quaisquer ônus para o contribuinte depõe em última análise contra a própria entidade tributante, que passa agora a ter um crédito tributário pouco maturado na esfera administrativa – haja vista a provável desistência do contribuinte - e que pode causar maiores desconfianças por parte da autoridade judicial.

Como reforço de argumentação e ainda dentro do direito brasileiro, Eduardo Bottallo³³⁰ sustenta que o duplo grau administrativo encontra-se explicitamente consagrado no texto constitucional, haja vista a expressão *recursos* utilizada pelo legislador, ao tratar sobre o direito ao contraditório e a ampla defesa, nomeadamente no art. 5º, LV. Melhor explicando: se são assegurados aos litigantes, também no procedimento administrativo, o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela (ampla defesa) inerentes, a expressão *recursos* está no plural. E, mesmo admitindo a impugnação junto à primeira instância como um recurso em sentido amplo, a expressão pluralizada constitucionaliza a adoção de mais de uma instância, pelo menos duas.

E conclui o autor³³¹ aduzindo que a expressão *recursos* consignada no art. 5º, LV, da CFB explicita a necessidade de ser assegurado o duplo grau no procedimento administrativo tributário. Mostra-se, portanto, contrária a esta garantia a instituição de instância única de julgamento. Pelo mesmo fundamento, o direito de acesso à segunda instância não pode ser condicionado a depósito, prestação de caução ou qualquer outro tipo de exigência constritiva.

³³⁰ “*Algumas Reflexões sobre o Processo Administrativo Tributário e os Direitos que lhe cabe assegurar*”.

³³¹ *Curso...*, ob. cit., p. 106.

Numa outra vertente, consagra-se constitucionalmente a garantia de meios e recursos *inerentes* à ampla defesa. Se os recursos são inerentes à ampla defesa, é porque dela são partes indestacáveis, indispensáveis, de modo que até explicitamente o duplo grau de conhecimento está reconhecido.

A discussão ganha particular efeito no processo administrativo tributário armado para discutir o lançamento. Nele se discute se a exigência do tributo é acertada ou não. Ora, ao tratar de tributos, enfrenta-se uma situação em que o administrado cede uma parte do seu patrimônio para atender necessidades coletivas. Não seria crível que em decorrência desta cessão compulsória de recursos particulares houvesse limitação no exame de fato e de direito a apenas um único *forum* de discussão.

Ademais, tanto maior o exame do acerto do lançamento nas vias administrativas, tanto maior será a sua perspectiva de cobrança exitosa na esfera judicial.

Sublinhe-se: reexame duplo da matéria fática e jurídica, não apenas desta última. Os fatos precisam ser reavaliados, vez que suportam a pretensão ao tributo. Sem suporte fático não há fato gerador na sua dimensão material, pessoal, espacial, temporal e quantitativa.

Felizmente, conforme relatado em outro item, aquela Excelsa Corte mudou de entendimento, pois admitiu a garantia do duplo grau de cognição. É da lavra do Ministro Joaquim Barbosa acórdão³³² que rechaçou a constitucionalidade de norma exigente de depósito de valores ou arrolamento de bens ou direitos para o contribuinte recorrer.

Em Portugal o raciocínio difere um pouco do direito brasileiro, no que se refere ao rito. Isto porque na primeira nação há um estreito vínculo entre o rito administrativo e o rito judicial,

³³² Prolatado na ADIn 1976-DF, julgado em 28/3/2007.

pois da decisão administrativa poderá surgir a opção dela – própria e diretamente - ser devolvida à reapreciação pelo Poder Judiciário.

Esta ligação direta decorre da ideia de que a proteção dos direitos dos administrados tentada nas vias administrativas só se completa se for exercido convenientemente o controle jurisdicional da decisão administrativa proferida.

Mas o duplo grau de decisão, por outro lado, faz com que não sejam criadas várias instâncias administrativas, a prolongarem desnecessariamente a discussão do pleito dentro daquela esfera, de sorte a se admitir recurso administrativo apenas uma única vez, após o que se considera definitiva a posição ali tomada, a ponto de ser permitido dali em diante o exame judicial. Registre-se também que há casos nos quais não se exige o uso das duas instâncias administrativas para submetê-los à chancela do Judiciário, a exemplo do próprio ato de liquidação.

Destarte, o CPPT dispõe vigorar no procedimento tributário o duplo grau de decisão, sendo vedado ao contribuinte solicitar por mais de dois órgãos integrantes da mesma Administração tributária um pronunciamento acerca da sua pretensão (art. 47-1). E para garantir que isto ocorra, há um outro dispositivo que determina ser o pedido de reapreciação dirigido ao dirigente máximo do serviço ou a seu delegatário, vez que depois deste pronunciamento não teria o contribuinte mais a quem recorrer naquela seara administrativa (art. 66-2).

Assim, a mesma pretensão do sujeito passivo não pode ser apreciada sucessivamente por mais de dois órgãos integrantes da mesma administração tributária. Entenda-se *mesma pretensão* quando haja identidade de autor e de fundamentos fático-jurídicos, embora na prática surja certa dificuldade no sentido de saber se a mudança da apresentação do fato ou a exibição de novo argumento jurídico afastariam o impeditivo.

O grau dúplice de conhecimento, portanto, garante a plena realização da ampla defesa e, simultaneamente, confere ao lançamento maior certeza jurídica, com densas perspectivas de estar pautado nos ditames da justiça fiscal.

Constituem desdobramentos importantes do duplo grau de cognição a necessidade de se encontrar a exata medida do número de instâncias administrativas dentro das quais a discussão tributária deve fluir e saber se toda cobrança merece subir para reapreciação ou se esta possibilidade só se admite a partir de certos valores. Estas duas questões, portanto, serão enfrentadas agora, apesar de terem sido tocadas anteriormente.

8.2.1. Fixação de instâncias.

Resulta do grau dúplice de cognição a ideia da lei fixar instâncias de discussão do lançamento, admitida em todas elas o revolvimento da matéria de fato e de direito.

Avulta a responsabilidade da primeira instância porque nela pela primeira vez alguém estranho ao procedimento de auditoria tem contato com o lançamento. Um terceiro passa a olhar por sobre o caso concreto, a examinar os fundamentos pelos quais a autoridade lançadora resolveu formalizar a exigência. Este contato inicial será de vital importância para que a demanda seja decidida; daí ser aconselhável que desde o primeiro plano de julgamento a composição seja paritária. Terá o lançamento duas oportunidades para que seja apreciado debaixo de prismas diferentes, pelo viés do Estado e pelo viés do particular, tanto pela primeira como pela segunda instância.

A segunda instância será utilizada como juízo revisional do julgamento anterior. Igualmente relevante que sua estrutura seja paritária, acomodando representantes das classes dos contribuintes. Transitando nestas duas esferas de julgamento, deve a lei criar os remédios garantidores para o pleno exercício do direito de petição e defesa; mas não deve o legislador abusar do uso de espécies recursais, admitindo a todo o instante a interposição de apelos cujas

argumentações poderiam estar condensadas numa só peça processual para serem examinados de uma só vez.

Submetido a dois colegiados de apreciação, acredita-se que o lançamento atingiria o grau de maturação necessário para ser repellido do mundo jurídico ou, ao reverso, se cercaria da certeza e liquidez suficientes para ser cobrado judicialmente.

Assim se posiciona Eduardo Domingos Bottallo,³³³ ao assegurar que a dupla instância de julgamento constitui dimensão inafastável da ampla defesa.

Já Sergio André Rocha Silva percebe um componente mental na pluralidade de instâncias³³⁴, ao ponderar que há inegável aspecto psicológico relacionado com a possibilidade de interposição de recurso contra a primeira decisão contrária que é oposta ao sujeito, que faz com que ele se conforme mais facilmente com eventual decisão desfavorável.

Celso Alves Feitosa³³⁵ pensa que os órgãos julgadores administrativos de segunda instância, formados, em regra, por uma composição paritária – representantes do órgão lançador e de segmentos da sociedade -, dão a garantia da impessoalidade e imparcialidade necessária e imprescindível à aplicação da Justiça Fiscal Administrativa.

Avente-se ser possível a criação de uma instância especial apenas para tratar das representações de ilegalidade suscitadas pela procuradoria, de sorte que teria âmbito de atuação reduzido, a ser convocada esporadicamente. Entretanto, prescindível tal esfera especial se o próprio colegiado judicante de última instância, formado extraordinariamente em sua composição plena, cuidasse destas arguições.

³³³ *Curso ...*, ob. cit., p. 81.

³³⁴ *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*, p. 99.

³³⁵ “A Crescente Formalização do Processo Administrativo Fiscal, sua Transformação e Consequências”, p. 40.

Aliás, aproveite-se o instante para afirmar que a pluralidade de instâncias também é maléfico para o acerto da exigência tributária. Mais de dois ambientes de discussão pode eternizar a discussão do tributo no viés administrativo, o que pode gerar infindáveis interposições recursais e violência ao princípio da razoável duração do processo, aqui também comentado.

8.2.2. Admissibilidade recursal limitada a valores.

Não pode o aparelho burocrático ser chamado a todo o instante para decidir questões de somenos importância, do ponto de vista financeiro. É preciso avaliar quanto custa cada julgamento por nível de instância, para que a eficiência administrativa seja observada convenientemente. Faz parte da praxe tributária vez por outra créditos tributários serem remetidos porque não compensaria o gasto despendido com sua cobrança judicial. Logo, mesmo raciocínio poderá ser aqui utilizado: para determinadas situações, dada a insignificância financeira do débito lançado, tanto para o sujeito ativo como para o sujeito passivo, não desnatura a ampla defesa se se admitir uma única instância de apreciação, sobretudo se a composição paritária nela se fizer presente.

Por seu turno, limitar o reexame da discussão a lançamentos que ultrapassem determinados valores pode ferir outrossim o duplo grau de cognição. O que traduz pequeno montante para a entidade tributante pode não corresponder para o sujeito passivo; veja-se um micro-empresário, às voltas com uma cobrança cuja soma não comporte dúplice instância; se para o sujeito ativo a quantia beira o irrisório, para ele pode desfalcar razoavelmente o seu patrimônio. Em contraposição, valores pequenos tanto para o contribuinte como para o fisco, pela insignificância financeira, podem estar jungidos a uma instância única, única exceção que se abre ao duplo grau, pois aí emerge um outro princípio decorrente da razoável duração do processo, que é o da economia processual. A orientação adequada seria fixar o chamado valor de alçada de acordo com a capacidade contributiva do sujeito passivo, compatível com a representatividade econômica do seu patrimônio, à luz do princípio da proporcionalidade.

Resume bem Delosmar Mendonça Junior:³³⁶

“Duplo grau de jurisdição é direito inerente à ampla defesa; todavia, *não se localiza no núcleo básico*, admitindo, em ponderação com a efetividade, diminuição do grau de incidência nos procedimentos envolvendo direitos materiais de menor complexidade. Excelente a sugestão para a previsão de recursos apenas em matéria de direito no procedimento sumário e nos juizados especiais. O duplo grau é direito constitucional, mas não absoluto, podendo ser limitado em nome da efetividade do processo” (destaques da transcrição).

8.3. Razoável duração do procedimento ou celeridade.

Outro direito universalmente assegurado é o que determina uma razoável duração ao processo, seja ele judicial ou administrativo. No ordenamento brasileiro, encontra abrigo no art. 5º, LXXVIII, da CF/88,³³⁷ inserido pela EC 45/2004.

Com efeito, pela inteligência do dispositivo brasileiro, o sentido dado é que o procedimento administrativo e o processo judicial haverão de ter duração razoável, sendo que a própria lei instrumental deverá estipular os meios que garantam rapidez no seu trâmite.

Embora esteja ligado ao devido processo legal, o constituinte brasileiro preferiu descartá-lo metodicamente e o consagrou em outro dispositivo.

A ideia de listá-lo em plano constitucional veio do pensamento de que a justiça tardia é falha. A esperança do cidadão é de ter nas barras judiciais o último portal para a preservação ou restauro dos seus direitos. E isto pode ser estendido para o procedimento administrativo,

³³⁶ *Ob. cit.*, pp. 112/113.

³³⁷ Eis a redação do dispositivo: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes ... LXXVIII- a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”.

particularmente o tributário, porquanto o contribuinte acusado de inadimplente passa a sofrer sérias restrições previstas em lei, apesar de condenadas pela doutrina e por parte da jurisprudência, a exemplo de ficar proibido de participar de certames licitatórios ou de desfrutar de favores fiscais³³⁸.

A preocupação aqui residente se volta para que as demandas administrativas não se alonguem destemperadamente, reclamando que o rito de discussão seja desenvolvido com objetividade, sem filigranas formais, até dentro daquela máxima de que o Estado não pode esperar.

E, acrescente-se, o contribuinte também não, na medida em que o retardo na definição do processo traz empecilhos para este, muitas vezes limitado a fruir benefícios porque pende sobre ele um lançamento inacabado.

Tal qual no Brasil, o princípio também é chamado em Portugal de celeridade. Assume, nos dois países, a dimensão da simplicidade e da economia procedimental, com foco na desburocratização, na dispensa de atos inúteis ou protelatórios. Designadamente na nação portuguesa está estatuído que o procedimento de iniciativa do contribuinte será peremptoriamente arquivado se ficar estagnado por mais de noventa dias por motivo a este imputável (CPPT, art. 53-1).

Por outro lado, da parte do legislador português, há uma preocupação constante de que o procedimento siga rapidamente no seu desiderato, com a fixação de diversos prazos, seja para a duração máxima total do procedimento tributário, igual a seis meses (LGT, art.57-1), salvo excepcionalidades, seja para a prática do ato isoladamente considerado, que é de dez dias (LGT, art. 67-2), exceto disposição legal em contrário.

³³⁸ Embora não seja aqui o melhor momento para dar forma ao assunto, muitas críticas são feitas às legislações que condicionam o usufruto de favores fiscais a inexistência de lançamentos em aberto, pois compete saber se o ato de concessão do benefício dependerá de condições desta natureza ou tão-somente de circunstâncias objetivas que digam respeito à atividade do contribuinte.

Diga-se de passagem que naturalmente o princípio se amolda perfeitamente ao processo judicial, cuja inobservância pode ensejar inconstitucionalidades, embora Isabel Celeste M. Fonseca³³⁹ tenha assinalado que só de maneira indireta, ao examinar ferimento ao princípio de acesso à justiça, é que o Tribunal Constitucional aventou analisar a celeridade, e, mesmo assim, sem oferecer uma valoração objetiva do conceito de prazo razoável. Apesar disto, o TC aderiu a posições inovadoras, a ponto de decidir que: i) um bom parâmetro para a razoabilidade seria considerar os prazos estipulados nas leis processuais para formação e proferimento das decisões judiciais (Acórdão 248/02, proc. nº 89/2002); ii) soa legítimo obter do órgão jurisdicional uma decisão dentro dos prazos legais pré-estabelecidos, ou casos ditos prazos não estejam na lei, continua soando lógico obter a decisão dentro de um lapso temporal proporcional e adequado à complexidade do processo (Acórdão 223/95, proc. nº 721/93). Tais pronunciamentos do TC levaram a jurista a cogitar da responsabilidade indenizatória do Estado quando o magistrado ultrapassa tais prazos.

Ata-se à razoável duração procedimental outros princípios estudados no presente trabalho, tais como o do formalismo moderado e o da salvabilidade dos atos processuais, outrossim denominado de economia processual, todos constritos em proporcionarem à sociedade uma pronta satisfação das demandas envolvendo a administração pública.

Segundo António Lima Guerreiro³⁴⁰, pela celeridade o procedimento deve estar plasmado na maior simplicidade compatível com o interesse público da atividade tributária e os direitos e interesses legítimos dos contribuintes.

O legislador do CPA laborou bem ao estipular comando (art. 57º) que bem repercute o sentido prático dado ao princípio. Pelo seu conteúdo, os órgãos administrativos devem diligenciar pelo rápido e eficaz (este último adjetivo muito mais ligado à eficiência) andamento do procedimento, seja recusando ou evitando tudo o que for impertinente ou dilatatório, seja ordenando e promovendo tudo o que for necessário ao seguimento do procedimento e à justa

³³⁹ “A Propósito do Direito à Prolação de Sentença em Prazo Razoável: A (Ausência de) Posição do Tribunal Constitucional”, p. 63 e ss.

³⁴⁰ *Ob. cit.*, p. 256.

e oportuna decisão. Sem embargo, inexistente objetivamente uma sanção pelo descumprimento direto da celeridade – embora isto reflexamente se associe ao dever de colaboração – por parte do contribuinte, e por outro lado pode-se cogitar de responsabilidade disciplinar do agente letárgico e dever de indenizar por parte do poder público correspondente.

Todo processo, seja ele suscitado nos tribunais ou nas vias administrativas, necessita de um desengate célere, na medida em que se impõe resolver uma situação que não pode perdurar por muito tempo, a deixar em expectativa quase eterna as partes que tiveram seus interesses conflitados; este estado de coisas só poderá ser nocivo à paz social e à estabilização das relações jurídicas.

Daí ser uma decorrência natural que o razoável desenrolar do processo seja realizado através de leis instrumentais que garantam a celeridade na sua tramitação, a evitar postergações de parte a parte, principalmente daquele que reconhece intimamente ser perdedor na causa.

Múltiplas previsões de recursos, prazos muito longos ou apenas indicativos para as autoridades procedimentais, atos preparatórios ou ordenatórios demorados, formalismos exacerbados, estes são alguns dos pontos que retardam o andamento do procedimento.

A *praxis* tributária tem demonstrado que frequentemente procedimentos administrativos demoram anos para chegar ao seu final, sem que o lançamento não encontre um desenlace quanto à sua viabilidade ou correção. E isto não só prejudica a Administração, impedida de prosseguir na cobrança efetiva do tributo, agora judicialmente, mas sobretudo o contribuinte, não raro visto com desconfiança pelos gestores tributários e submetidos a retaliações disfarçadas pelo Estado.

Embora desenvolva seu raciocínio na esteira do processo judicial, oportuna é a lição de José Afonso da Silva,³⁴¹ porque amoldada perfeitamente ao procedimento administrativo, nomeadamente o tributário: “...É, nesse contexto, que entra o outro aspecto da norma em análise, qual seja: a organização dos *meios que garantam a celeridade da tramitação dos processos*. A garantia de celeridade de tramitação dos processos constitui um modo de impor limites à textura aberta da razoabilidade, de sorte que, se o magistrado demora no exercício de sua judicatura por causa, por exemplo, de excesso de trabalho, a questão se põe quanto à busca de meios para dar maior celeridade ao cumprimento de suas funções, prevendo-se mesmo que o Congresso Nacional promova alterações na legislação federal objetivando tornar mais amplo o acesso à Justiça e mais célere a prestação jurisdicional...” (destaques do autor).

Na doutrina lusitana, tal princípio foi assim percebido pelo tributarista Carlos Paiva,³⁴² que preferiu chamá-lo de princípio da celeridade:

“Este princípio encontra-se subjacente ao antes mencionado princípio da decisão. A sua aplicação efectiva permitirá não só demonstrar eficiência, mas sobretudo, conferir efeito útil à actuação da administração, afastando o sempre presente e traumático pesadelo da ineficiência, que tem na sua génese a burocracia com que se debatem os serviços”.

Note-se que no direito português há estreita ligação entre a razoável duração do procedimento, a eficiência e a desburocratização, inclusive no tocante ao procedimento tributário pós liquidação.

Enquanto a razoável duração do procedimento tem em mente o resultado final da atividade administrativa, vale dizer, seja ela prestada num menor espaço de tempo possível, levando em conta apenas seu ponto de partida e seu ponto de chegada, a desburocratização há de ser observado no *iter* do procedimento, em todos os atos a serem praticados ao longo do desenrolar da discussão administrativa do tributo. Cada ato praticado no procedimento deve ser o mais simples possível, no sentido de atender a sua finalidade da maneira menos formal e no menor esforço possível.

³⁴¹ *Curso de Direito Constitucional Positivo*, p. 432.

³⁴² *Ob. cit.*, p. 159.

Logo, o gestor público que funcione no procedimento administrativo tributário tendo como meta o prazo máximo legal de finalização e praticando – ou mandando praticar – os atos num espírito descomplicado, desburocratizado, estará agindo com eficiência, no sentido de enxergar a consecução dos resultados com qualidade, simplificação e em tempo razoável e suficiente para obter a aprovação social.

Entretanto, nunca excede lembrar, agride tal raciocínio se o procedimento caminhar atropelado e simplório, desprezando o melhor benefício a ser obtido pelas partes, pois neste clima não se estará praticando a justiça fiscal e, inevitavelmente, sairá o contribuinte como o maior prejudicado neste comportamento, ao se deparar com um julgamento desfavorável e que poderia ter outro destino se observados alguns princípios.

E, do lado do ente tributante, haverá igualmente prejuízos (indiretamente a sociedade) se deste procedimento irrazoável, burocrático e ineficiente se concluir pela improcedência do lançamento, ou, ao contrário, desta anomalia resultar um julgamento procedente de tributo indevido, mais tarde rejeitado no Judiciário, agora em sede de execução judicial, demandando tempo e mão-de-obra remunerada descontroladamente.

Capítulo 9.

9. Demais princípios administrativos procedimentais tributários e respectivos desdobramentos.

Outros princípios jurídicos emergem para serem aplicados no procedimento tributário de debate da liquidação em sentido amplo. Assim, a partir de agora serão objeto de comentários a instrumentalidade das formas, nela incluídas a vinculação de forma, as nulidades formais e a salvabilidade dos atos procedimentais, a oficiosidade e, como derivativo, o impulso procedimental de ofício, a verdade material trazendo a produção de provas a (quase) qualquer tempo, a proporcionalidade, aqui pertencendo o enquadramento legal da infração e o diminuir ou cancelar da pena, a revisibilidade, na qual reside a hipótese do cancelamento de ofício do lançamento nulo, a presunção de legitimidade e veracidade do lançamento, a gratuidade tributária, dentre outros princípios de vulto.

Registre-se que os citados princípios poderiam muito bem encontrar subsunção em um dos capítulos anteriores, a depender do viés classificatório que se empregue. Embora este esforço seja o menos importante para conferir-lhes consistência valorativa, preferiu-se considerá-los em setor apartado, até para mostrar que os princípios podem assumir uma interpretação tal que não se encaixe perfeitamente nos blocos enunciados precedentemente.

9.1. Instrumentalidade das formas.

De grande relevância para o tema pesquisado é o princípio do formalismo finalístico ou da instrumentalidade das formas, de modo que os processos e procedimentos devem atender à finalidade das formas e não à forma em si, evitando-se que deslizes de mero caráter formal venham a prejudicar o exercício do direito do administrado. Tal princípio vem sendo aplicado com frequência na discussão dos lançamentos tributários.

A propósito do diploma regulatório do procedimento tributário federal no Brasil, lembra Feijó Coimbra³⁴³:

“A informalidade vem recomendada pelo art. 2º do Decreto nº 70.235/72, que determina conttenham os atos administrativos apenas o indispensável à sua finalidade, sempre que a própria lei não prescreva de outra forma. Não se faz aí apelo à desordem ou à omissão do que indispensável seja ao perfeito conhecimento da verdade. Mas, à evidencia, deixou-se de parte quanto se refira a minúsculas incorreções de forma, que não invalidem o ato, afetando-o em sua substancia. Assegura-se, na aplicação desse princípio, o andamento célere do processo, sem prejuízo do esclarecimento que dele deve resultar, o conhecimento da verdade a que deve conduzir. Especialmente, permite a produção das provas que se apurem indispensáveis à investigação dessa verdade”.

Veja-se, portanto, que há previsão deste princípio no ordenamento jurídico brasileiro, até porque há uma tendência atual de fazer com que o processo sirva à demanda e não ao contrário, seja ela agitada na esfera administrativa ou judicial.

Em verdade, o procedimento de debate da liquidação em sentido amplo se põe como uma alternativa para que o sujeito passivo discuta a validade da exigência do tributo ainda na seara do Poder que o efetivou. É uma oportunidade que ele dispõe para não ser compelido a pagar o tributo sem precisar sentar nas barras dos tribunais. Sabe-se que o Judiciário importa em custos para o suplicado, não raro elevados, não raro inclusos aí os honorários advocatícios.

Na instância administrativa, o contribuinte pode demandar sozinho, sem a obrigação de ter um procurador habilitado, embora seja aconselhável o acompanhamento de profissional gabaritado em causas mais complexas. Assim, o procedimento administrativo não se preocupa com formalismos exacerbados, invocáveis apenas para nutrir os excessos de burocracia. Isto porque deve o debate da liquidação em sentido amplo ter um rito procedimental, mas este não deve ser interpretado como um fim em si mesmo, mas como simples instrumento para atingir o objetivo principal da demanda, qual seja, o de certificar – pelo menos perante a Administração – de que o lançamento foi acertado ou equivocado.

³⁴³ *A Defesa do Contribuinte*, p. 39. Sem revogar o Dec. 70235/72, as normas relativas ao processo administrativo tributário federal atualmente são consolidadas pelo Dec. 7574/2011.

Esclarece Hely Lopes Meirelles:³⁴⁴

“Realmente, o processo administrativo deve ser simples, despidido de exigências formais excessivas, tanto mais que a defesa pode ficar a cargo do próprio administrado, nem sempre familiarizado com os meandros processuais. Todavia, quando a lei impõe uma forma ou formalidade esta deverá ser atendida, sob pena de nulidade do procedimento, mormente se da inobservância resulta prejuízo para as partes”.

Por outro lado, a instrumentalidade das formas não permite que todos os atos praticados no procedimento não atendam uma certa ordem e respeito para o seu bom andamento. Admitir total liberdade para a prática dos atos pode até desandar o procedimento, tumultuá-lo mesmo, a ponto do princípio, mal utilizado, prejudicar a si mesmo.

É por isso que os doutrinadores revelam uma tendência de mitigar o alcance deste princípio, aplicando-o nas situações de formalidades exageradas, mas considerando que determinados atos precisam respeitar uma certa ordenação procedimental, uma sequência de atos culminantes para o exame da justeza da cobrança do tributo. É o que se convencionou chamar de formalismo moderado ou informalismo mitigado, mas que em hipótese alguma chancela o culto irracional das formalidades.

Escreveu Deonísio Koch:³⁴⁵

“Aliás, no mundo moderno, com a mentalidade menos contaminada por dogmas, afastando cada vez mais o conservadorismo em todos os campos de atuação do indivíduo, não se justificam mais certos padrões de conduta, certas *solenidades inúteis* ou formalismos exacerbados no aparelho Judiciário, que somente servem para atravancar a tão importante função do controle da legalidade no mundo democrático” (destaques da transcrição).

Márcia Maria Tamburini Porto Saraiva contrabalança um pouco o pensamento anterior³⁴⁶, pois afiança que o procedimento administrativo também obedece a um formalismo, com a

³⁴⁴ *Ob. cit.*, p. 581.

³⁴⁵ *Processo Administrativo Tributário*, p. 20.

particularidade de não serem suas decisões proferidas em audiência. Como afirma Marcelo Caetano, o modo de funcionamento da Administração não se compadece com a oralidade; o escalonamento hierárquico dos agentes faz com que o superior, via de regra, não decida sem que os subordinados informem e preparem a decisão, e estes, por sua vez, não atuem por iniciativa e responsabilidade própria. Daí porque o estudo das questões há de ser sempre reduzido a escrito.

Luis Carlos Gomes encontra muito bem os limites e alcance da formalidade finalística:³⁴⁷

“São indispensáveis, portanto, apenas as formalidades essenciais à obtenção da certeza jurídica e da segurança processual, salvo nas situações em que a própria lei exija expressamente uma determinada formalidade. Verificado o descumprimento de *alguma das formalidades essenciais*, o processo poderá ser *anulado*, principalmente se gerar prejuízo a outros princípios” (itálicos do autor; grifos da transcrição).

E chega a afiançar que o descumprimento de prazos (exceto se o contrário estiver dito na lei) não implica em desrespeito a formalidade essencial, haja vista a observância da verdade material.

Em apoio ao seu argumento, vale-se no direito brasileiro de enunciado da disciplina administrativa fiscal da União, no qual se diz que o recurso, mesmo perempto, será encaminhado à instância superior para julgamento da perempção. Todavia, parece que a tempestividade não foi desprezada pelo legislador federal. Apenas ali está dito que a segunda instância examinará a ocorrência da perempção; mas não diz que o mérito será apreciado mesmo perempto o apelo.³⁴⁸

Note-se que o desprezo a rigorismos processuais se liga ao postulado da salvabilidade dos atos previsto no direito judicial brasileiro, nomeadamente no art. 250 do CPC, no qual o erro de forma do processo provoca apenas a anulação dos atos que não possam ser aproveitados.

³⁴⁶ *Ob cit.*, p. 149.

³⁴⁷ *Ob cit.*, p. 43.

³⁴⁸ Eis a dicção do art. 35 do Dec. 70.235/72: “O recurso, mesmo perempto, será encaminhado ao órgão de segunda instância, que julgará sua perempção”. Tal disposição hoje é abrigada pelo art. 74 do Dec. 7574/2011.

Entende-se que a instrumentalidade das formas vai além disto, atinge um esforço intelectual, na medida em que o julgador administrativo deve empreender todos os esforços para que o maior número de atos consequentes do erro de forma continuem surtindo efeitos. A instrumentalidade das formas exige do julgador não apenas uma simples análise de causa e efeito, mas todo um trabalho de salvar o máximo de atos praticados que tenham ligação com o ato contaminado. Em síntese, a formalidade finalística exige do operador do direito um criterioso trabalho de dosimetria, de manutenção dos atos praticados com pequenas incorreções formais de um lado, e de repulsa às nulidades insanáveis, do outro.

O sopesamento está em não deixar que o procedimento degenere, perdido em excessos de burocracias e tramitações intermináveis, mas, ao mesmo tempo, busca sustentar que um mínimo formal continue sendo lembrado, o que também pode causar reprovável lentidão. Afinal, a exigência de formas colabora para que haja segurança no procedimento, destinada a dar efetividade ao devido processo legal. Mas só as formalidades essenciais.

Logo, um equívoco na denominação ou no destinatário do recurso administrativo não tem o condão de autorizar o julgador a considerá-lo intempestivo ou inexistente. Mas se a norma procedimental administrativa admite algumas espécies recursais – nelas asseguradas a ampla defesa – não seria de bom alvitre admitir-se que o sujeito ativo ou passivo atravessasse qualquer recurso a todo o instante, a qualquer pretexto, sob qualquer fundamento, de forma a emperrar o andamento da lide.

Neste diapasão, alguns autores – Lúcia Maria Ribas³⁴⁹ é um deles – admitem que razões de defesa não ventiladas na peça inicial impugnatória podem ser examinadas na fase recursal.

Há quem defenda até que o princípio do formalismo finalístico protege apenas o sujeito passivo, de modo que as autoridades lançadoras e julgadoras deverão seguir as formas previstas na norma, até aquelas de menor expressão. Entre os doutrinadores, destaque-se

³⁴⁹ *Ob. cit.*, p. 49.

Alexandre Barros Castro.³⁵⁰ Todavia, considere-se que dito princípio visa desapegar-se do formalismo absoluto existente em alguns ritos judiciais, onde qualquer erro de forma pode desencadear a nulidade do processo. Mesmo para os representantes da Administração prevalece o princípio, podendo ser aplicado até com um pouco mais de vigor, mas não se perdendo de vista que deve frutificar o ato praticado pela autoridade quando carrega pequeno deslize formal, pois o objetivo principal perseguido é o de confirmar ou não a liquidação em sentido amplo.

Decorrem, portanto, como subprincípios da instrumentalidade das formas, a praticabilidade e a simplicidade procedimentais, na medida em que impõem ao fisco a prática apenas de atos necessários ao encerramento da discussão tributária, longe de formalismos, e que expressem pragmatismo e realização de providências descomplicadas para o contribuinte.

9.1.1 Vinculação de forma.

Aqui tomado como espécie de subprincípio, mas nada impedindo que seja verdadeiramente categorizado como princípio, a vinculação de forma expressa a ideia de que os atos praticados no bojo do procedimento administrativo devem assumir a forma escrita.

Como se viu, não deve existir formalismos exacerbados na formatação do procedimento fiscal mas seu andamento não pode descambar para atos desorganizados, desconexos e dúbios. Se, de um lado, o procedimento deve andar célere, concentrado em entregar ao contribuinte uma resolução sobre o tributo liquidado, de outro tal resolução precisa estar suportada em sequência de atos que passem segurança à Administração e ao administrado, proporcionando a estabilidade jurídica que deve nortear as relações sociais modernas.

9.1.2 Nulidades formais.

³⁵⁰ *Procedimento Administrativo Tributário*, p. 137.

Adere-se ao ponto de vista de que o procedimento tributário pós liquidação se inicia com a impugnação dela. A partir daí, a autoridade lançadora oferece suas informações fiscais, em contraste aos argumentos levantados pelo contribuinte, seguindo-se a instrução e o julgamento, sem embargo do legislador – com parcimônia - poder admitir a réplica e, efeito natural da ampla defesa, não descartar por outro lado a tréplica.

Ato administrativo que é, o lançamento há de ser feito em obediência a requisitos formais estipulados na lei, sem os quais não pode produzir efeitos de exigência de tributo, declaratório da obrigação e constitutivo do crédito. Contudo, nem todos os detalhes de forma suscitam a nulidade, somente aqueles que o legislador considerar essenciais. Destarte, provoca nulidade formal se o lançamento não contiver a indicação das alíquotas corretas aplicáveis aos fatos geradores, se a irregularidade decorreu da adoção errônea delas, mas não deve ensejar nulificação se a autoridade competente tipificar erradamente a infração, desde que esta efetivamente exista.

De outra sorte, os aspectos formais devem ser mais valorizados para o ato administrativo do lançamento, de forma que, haja vista o formalismo moderado, não se deve tomar com rigor os atos procedimentais subsequentes. Em outras palavras, será preciso que, no curso do debate, a desatenção a elemento formal seja grave o bastante para prejudicar o exercício de defesa dos participantes. Com efeito, se o contribuinte dirige um recurso a agente administrativo que não seja competente para apreciá-lo, tal deslize não deve nulificar o apelo, cabendo ao agente indicado naquela peça processual apenas encaminhá-la a quem de direito.

9.1.3. Salvabilidade dos atos procedimentais.

Igualmente denominado de economia processual, o princípio da salvabilidade dos atos interage com os preceitos que procuram dar simplicidade aos ritos administrativos, até porque

o contribuinte pode participar do debate da liquidação em sentido amplo desacompanhado de profissional especializado em direito.

Assim, entenda-se economia processual a iniciativa de aproveitar o ato procedimental praticado debaixo de nulidade perfeitamente sanável, cuja inobservância não traga prejuízos para os sujeitos participantes do debate da liquidação em sentido amplo.

Por exemplo: há de ser preservado o *animus* de recorrer se por acaso o contribuinte nomina equivocadamente um apelo, de sorte que a autoridade julgadora haverá de conhecê-lo assim mesmo, com o seu verdadeiro *nomen juris*, poupando-o de arguições de nulidade, não configurando tal equívoco em defeito procedimental insanável.

Extraia-se do direito brasileiro a seguinte decisão do STJ:³⁵¹

“AGRAVO REGIMENTAL – RECURSO ESPECIAL – INICIAL – INÉPCIA. Evidenciado que as falhas da inicial não a tornam inepta nem prejudicam aos princípios do contraditório e da ampla defesa, deve a ação prosseguir até seu julgamento final de mérito”.

Ou da jurisprudência lusitana, emanada do STA, na qual se verifica que um ato administrativo de caráter plural pode ser recuperado na parte que não esteja contaminada pela nulidade.³⁵²

Veja-se a seguinte ementa de decisão, a propósito da publicação de resultado de concurso público, no trecho alusivo ao aproveitamento do ato parcialmente nulo:

”... Não se vislumbrando qualquer princípio impeditivo da conservação do acto de homologação da lista de classificação final na sua parte válida, o princípio do aproveitamento dos actos jurídicos impede a eliminação da parte válida do despacho do

³⁵¹ AgRg. 33246-SP, DJU de 14.3.94.

³⁵² Ac. 0901/06, publicado em 12/4/07, relatoria da Exma. Dra. Angelina Domingues.

Director-Geral dos Impostos que homologou a lista de classificação e ordenação dos candidatos.

... A revogação parcial do acto, com o aproveitamento da/s parte/s não viciada/s do mesmo, do mesmo passo que respeita os limites impostos pelos artºs. 140º e 141º do CPA quanto à revogabilidade dos actos administrativos, compagina-se com o respeito dos princípios da igualdade e da proporcionalidade, que devem nortear toda a actividade administrativa”.

9.2. Oficiosidade ou Oficialidade.

Por este princípio entende-se que o procedimento tributário para debate da liquidação em sentido amplo deve ser impulsionado de ofício, por iniciativa dos servidores públicos no âmbito de suas competências, a ordenarem a realização dos atos, diligências e provas que se fizerem necessários, sem necessidade de requerimento do sujeito passivo ou da autoridade lançadora, exceto em alguns casos cuja iniciativa ou providência cabe exclusivamente ao sujeito passivo, sem a qual o procedimento não poderá prosseguir, como no caso em que o documento ou outro elemento probatório essencial ao deslinde da questão está com o contribuinte passivo e mais ninguém. Todavia, veja-se que isto se justifica porque também interessa ao poder público o acerto final em vias administrativas da cobrança do tributo. Há interesse do Estado que eventuais dúvidas fático-jurídicas sejam dissipadas, de modo a deixar a liquidação em sentido amplo preparada para a cobrança judicial.

Neste diapasão, Dejalma de Campos.³⁵³

“... O procedimento administrativo, ao ser iniciado, *passa a pertencer ao poder público*, a quem compete o seu impulso até a decisão final. Se a Administração dele se *desinteressa*, infringe o princípio da oficialidade, e seus agentes podem ser responsabilizados em razão dessa omissão. Portanto, mesmo que instaurado por iniciativa do particular, compete a sua movimentação à Administração, pelos seus agentes competentes” (destaques da transcrição).

³⁵³ *Direito Processual Tributário*, p. 28.

A LGT (art. 58º) é bem clara ao estatuir que a administração tributária deve realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido.

Seja em nome do interesse público, seja em busca da verdade material, algumas situações refletem bem a oficiosidade, como na fixação da matéria tributável pelos métodos indiretos, instaurável *ex officio*, ou na designação de providências complementares para a produção de novos meios probatórios, ante a insuficiência dos elementos até então acostados nos autos.

Perplexidades interessantes brotam deste princípio quando se discute as postulações *extra e ultra petita*, fenômenos comuns no cenário judicial. A questão está em saber se está o gestor competente autorizado pela oficialidade e pelo interesse público a decidir questões estreitadas pelo contribuinte ou sequer aventadas por ele. Imagine-se o sujeito passivo que pede a restituição de tributo sobre fatos geradores atinentes a um exercício social e resolve o examinador competente não só considerar a devolução procedente como também estendê-la para períodos não cogitados no pedido e, pior, admitir a restituição – pelos mesmos motivos – a outro tributo, sequer mencionado no pleito. E tudo isso porque estaria agindo em prol do interesse público de só exigir o tributo devido, para satisfação da sociedade, e por questão de justiça fiscal devolver os excessos, não importa se solicitado ou não. Uma e outra situação encontram boa alternativa se a autoridade competente, em nome do primado da justiça fiscal, ao detectar incidentalmente que em outros exercícios houve recolhimento em excesso do mesmo tributo ou até mesmo pagamento indevido de outro tributo, não conceda a restituição em atitude *extra* ou *ultra petita*, mas alerte o contribuinte da anomalia para que este ulteriormente faça o pleito.

Por outro lado, é na esteira deste princípio que as nulidades insanáveis não dependem de súplica do administrado. Pode a autoridade de ofício decretá-la, cancelando ou corrigindo o ato, tudo em nome da oficialidade.

Lídia Maria Ribas³⁵⁴ prefere separar o princípio da oficialidade do princípio inquisitivo ou da investigação, aquele muito mais voltado para a iniciativa da autoridade em impulsionar o procedimento, extrínseco portanto, este voltado para a liberdade do julgador em pensar todos os meios investigativos para que, através das provas, a verdade apareça. É, por conseguinte, um princípio que age intrinsecamente no julgador, desperta nele a vontade de cristalizar o acerto da liquidação em sentido amplo. Pode-se até dizer que, intimamente, o julgador, no seu afã de investigar, realiza o princípio inquisitivo, que se exterioriza com a determinação de diligências para que novas provas sejam produzidas. Já a oficialidade não se limita à produção de provas, mas norteia a necessidade de se praticar qualquer ato processual, instrutório ou não instrutório, movimentando o procedimento para o seu destino final.

De qualquer sorte, mesmo admitindo-se ser uma faceta intrínseca do julgador, é razoável considerar que o móvel investigativo está contido na oficialidade.

Pela oficialidade a Administração Pública pode também de iniciativa própria *instaurar* o procedimento, não só impulsioná-lo depois de inaugurado.

Amplamente aceito na doutrina brasileira, o princípio em comento se funda precisamente na ideia de que o processo administrativo – embora provocado pelo particular - é de interesse público, deve ter seu curso zelado pelas autoridades competentes, e portanto deve ganhar impulso oficial. Tanto assim é que se o agente público não cuidar do prosseguimento do processo poderá ser responsabilizado por isso.

Mais que isso: deve atentar para que o sujeito passivo não esteja se aproveitando do processo administrativo apenas para procrastinar o cumprimento de uma obrigação tributária irretorquível, a fazer com que sua tramitação se arraste por período de tempo demasiado.

Impulso procedimental de ofício.

³⁵⁴ *Ob cit.*, pp. 50/51.

Do princípio da oficialidade surge a regra de que o procedimento administrativo deve ser impulsionado de ofício, sem necessitar de provocação das partes.

Note-se que tal regra não inibe a participação ativa dos sujeitos, que continuarão a produzir provas, atravessar petições, expor argumentos, interpor apelos, tudo que estiver consentâneo com o exercício da ampla defesa.

Propulsionar o procedimento por iniciativa própria significa que a Administração Pública poderá atuar de modo abrangente, sem precisar aguardar a manifestação dos sujeitos, no sentido de carrear novos elementos de prova e tomar outras providências, de tal sorte que será responsabilizada a autoridade competente se concorrer, pela sua omissão, para o retardamento do procedimento, mesmo que os sujeitos fiquem inertes. Todavia, ocasionará paralisação e até encerramento do procedimento se a providência pendente para lhe dar impulso depender única e exclusivamente do sujeito interessado, particular ou servidor, sem a qual não poderá haver pronunciamento final.

Destarte, o retardo pela definição do procedimento de responsabilidade do administrador público pode causar a sua responsabilização civil e penal, na medida em que a demora na solução do litígio atinge a coletividade, que poderia estar usufruindo daquele tributo posto em discussão.

Evidentemente, a pró-atividade da Administração não inibe que o contribuinte também resolva impulsionar o procedimento, formulando requerimentos pertinentes. O cuidado está em não deixar que tais requerimentos não traduzam intenção de procrastinar o feito, atitude repelida pelo princípio da boa-fé processual. Mas a direção e iniciativa do procedimento sempre estarão com o julgador.

Válida a posição de Alexandre Barros Castro:³⁵⁵

“Com isto, não se quer afirmar que o início do procedimento não possa caber ao particular, ou que certos atos procedimentais não sejam decorrentes de sua iniciativa. Indica apenas que cabe primordialmente à Administração Pública zelar pelo regular curso do procedimento, evitando que o mesmo fique paralisado por inércia do contribuinte, ou que venha a ter sua regular marcha afetada por atos protelatórios por parte do particular”.

Veja-se, portanto, que a oficialidade não se confunde com a inquisitorialidade, vista logo a seguir, pois a primeira se liga a um dos atores participantes do procedimento, designadamente o julgador administrativo, ainda que tal princípio esteja a serviço da verdade material. Mas não só com o propósito de instruir o procedimento com a verdade que a oficiosidade tem razão de existir. A autoridade pode, por exemplo, determinar a inclusão do procedimento na pauta de julgamento sem esta atitude importar em ligação direta com a busca da verdade material; mas pode determinar diligências de ofício para que cheguem aos autos novos elementos de prova.

9.3. Inquisitorialidade ou Verdade material.

Inicialmente, cabe aqui rememorar que a atividade da apreciação de provas tradicionalmente escore por certos sistemas metodológicos.

Com base no método da certeza legal, cada prova produzida é sopesada previamente pela própria lei, dela se retirando uma importância valorativa. Destarte, cada tipo probatório era enumerado e classificado, atribuindo-se a eles um caráter pleno ou semipleno. Chegava-se ao extremo de considerar que as presunções, semiplenas, se identificadas em certo número, somadas resultariam em prova plena. Os escalonamentos da prova revelavam a vontade de DEUS, a ser respeitada pelo julgador.

³⁵⁵ *Ob cit.*, p. 136.

Deste sistema surgiram vetustos brocados como o de que a confissão é a *rainha das provas*, obstando qualquer demonstração em contrário.

Outro método é o da livre convicção, agora desapartado de apegos divinos, a partir do qual o julgador estaria livre para adotar a solução que entendesse mais equânime, a escolher quais provas seriam levadas em conta no dizer do direito, mesmo que estivessem fora do processo.

Por fim, mencione-se o método da persuasão racional, isto é, o de que o julgador avalia livremente as provas, atentando-se para os fatos e circunstâncias presentes no procedimento, ainda que não alegados pelas partes, mas deverá indicar, em sua decisão, os motivos que lhe formaram o convencimento. Note-se que não há a possibilidade de se decidir com base em prova existente fora da *realidade dos autos*.

Ao criticar esta última metodologia, André Cordeiro Leal propõe um novo prisma sobre a apreciação das provas. Fincado na ideia de que do processo constitucionalizado surge o contraditório e de que este só se realiza quando todas as argumentações levantadas pelas partes sejam consideradas - e registradas, acrescente-se - nos pronunciamentos judiciais. Logo, não basta ao juiz decidir *racionalmente*, mas decidir no contexto da *racionalidade* que norteia o Estado Democrático de Direito, caracterizada pelo direito fundamental que as partes possuem de construir discursivamente a própria racionalidade decisória.

E arremata:³⁵⁶

“Uma decisão que *desconsidere*, ao seu embasamento, os argumentos produzidos pelas partes no *iter* procedimental será inconstitucional e, a rigor, não será sequer pronunciamento jurisdicional, tendo em vista que lhe faltaria a necessária legitimidade, conforme se colhe das lições de Oliveira Baracho” *itálicos originais; grifos da transcrição*).

³⁵⁶ *Ob. cit*, p. 105.

Contrapõe-se a inquisitorialidade ao princípio dispositivo e da aquisição processual usados no sistema judicial, segundo o qual é a parte quem toma o leme para produzir as provas necessárias para o deslinde da questão. Ao juiz queda apenas decidir de acordo com a prova dos autos, haja vista a inércia da jurisdição. Modernamente, muitos procedimentos do Judiciário procuram mesclar os dois princípios, de forma a dar maior liberdade ao magistrado na colheita dos elementos necessários para a resolução do caso concreto e afirmação da justiça.

É de extremo interesse do Estado constatar se a exigência tributária corresponde à realidade, se de fato o sujeito passivo deve pagar o tributo e, portanto, se se torna refém da coletividade para assim proceder. Tanto assim é que a LGT costuma chamar o princípio inquisitivo de princípio da justiça.

Para tanto, os fatos que deram origem à obrigação precisam estar demonstrados no procedimento, normalmente encontrados nos documentos e na escrita fiscal-contábil, ainda que não aventados pelo sujeito passivo. Por vezes há necessidade de se trazer à tona a opinião abalizada de um *expert* no assunto, expressada em perícia técnica. Ou emana crucial a juntada de um documento para o deslinde da controvérsia.

Todos estes elementos de prova devem ser quase obsessivamente perseguidos pelo julgador, responsável que é pela decisão definitiva acerca do lançamento nas vias administrativas. E esta tarefa não pode encontrar barreiras em prescrições formais, nas quais determinam a impossibilidade de se produzir provas se ultrapassada determinada oportunidade processual. É, em suma, a busca incansável pela verdade que caracteriza este princípio.

Daí soar coerente que no método da verdade material não preponderam as regras de distribuição do ônus da prova e deve ser menosprezada a simples rejeição de provas produzidas pelos sujeitos processuais, desprovida de fundamentação. Portanto, só as provas tidas como ilícitas, impertinentes e procrastinatórias merecem ser descartadas, debaixo de

consistente motivação. Por seu turno, o STA já proferiu julgamento³⁵⁷ dispensando a administração pública de proceder oficiosamente a diligências instrutórias que presuntivamente nada acrescentem para o deslinde da questão. Daí Alexandra Coelho Martins³⁵⁸ enunciar que “a descoberta da verdade só tem fronteiras no objecto do processo”.

Evidente que o inquisitório e a colaboração do administrado são princípios que se complementam, pois o fato do julgador administrativo se empenhar na busca da verdade material não retira do sujeito passivo a incumbência de cooperar com o fisco no intuito de praticar a melhor atividade tributária, de sorte que se uma diligência probatória exigir do contribuinte a exibição de determinado elemento fiscal-contábil de que disponha, por força do princípio da colaboração impõe-se a ele atendê-la. É neste prisma que decorre a característica do julgador administrativo dirigir o procedimento, em contrapartida ao princípio do dispositivo que costuma caracterizar o processo judicial.

Dejalma de Campos³⁵⁹ arrisca dizer que as provas poderão ser carreadas *até* o julgamento final da lide. E parte do pressuposto de que a rigor não há no “contencioso” *intra* Executivo uma lide na acepção técnica da palavra, na medida em que esta só se caracteriza quando há verdadeiro conflito de interesses. No interior do procedimento administrativo tributário, não há embate, pois sujeito passivo e Estado convergem para o objetivo de verem definida a confirmação do lançamento. Ali só há mera atividade colaborativa da Administração Pública, diretamente interessada no acerto da exigência tributária. Sem com isso retirar-lhe a natureza jurídica de procedimento.

Desse modo, tem o julgador plena liberdade de determinar a produção de novas provas toda vez que delas tiver conhecimento e não se sentir convencido em resolver o litígio, se favorável ao Estado ou ao administrado. Por outro lado, se o objetivo é fazer emergir a verdade, têm o contribuinte e a autoridade lançadora liberdade para carream aos autos novos elementos de prova. E isto eles podem fazê-lo a qualquer tempo, a menos que o momento

³⁵⁷ Acórdão de 18/02/88, acerca do recurso nº 23175.

³⁵⁸ “A Instrução entre o Procedimento e o Processo Judicial Administrativo”, p. 78.

³⁵⁹ *Ob. cit.*, p. 28.

processual seja completamente inoportuno ou revele intenção de tumultuar ou atrasar o procedimento, com responsabilização administrativa para o servidor que assim proceder, de um lado, e com a aplicação de sanções para o sujeito passivo, do outro. Assim, não seria razoável admitir-se – após apelo à última instância - o protocolamento de petição surpreendendo a todos com elementos probatórios que já poderiam estar nos autos anteriormente. No mínimo deve-se pensar numa sanção administrativa para quem incorrer neste artil, seja o contribuinte, seja a autoridade lançadora.³⁶⁰

Assinala Hely Lopes Meirelles:³⁶¹

“... Este princípio é que autoriza a *reformatio in pejus* nos recursos administrativos, quando a reapreciação da prova, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma *verdade material* desfavorável ao próprio recorrente” (destaques originais).

É muito comum na atividade de liquidação em sentido amplo a autoridade utilizar de presunções fáticas para fazer a exigência do tributo. Assim ocorre quando se identifica saldo credor de caixa, passivo fictício, descompasso entre o acréscimo patrimonial e rendimentos declarados e sinais exteriores de riqueza, todas elas indicativas de omissão de receita. É lógico que tais presunções admitem prova em contrário, de modo que o julgador haverá de ter um cuidado especial nestes casos, de fazer despertar seu espírito investigativo no intuito de desvendar provas capazes de elidir os elementos indiciários citados.

Alguns autores – Luis Carlos Gomes é um deles – defendem que os elementos presuntivos que serviram de base para a liquidação em sentido amplo por si só desautorizam a exigência do tributo. É preciso que, ao lado das presunções, haja nos autos prova indicativa da irregularidade fiscal.

³⁶⁰ Na hipótese da adoção de métodos indiretos (arbitramento) para a fixação da base de cálculo, quando os elementos fiscais-contábeis não são apresentados à auditoria, registre-se o entendimento jurisprudencial memorado por Hugo de Brito Machado (*Curso...*, *ob. cit.*, p. 344) de que se admite a produção de provas até o encerramento da discussão na fase administrativa, inexistindo a possibilidade de produzi-la na execução judicial, não obstante consideráveis ponderações de que tal critério atinge de morte a inafastabilidade da jurisdição.

³⁶¹ *Ob cit.*, p. 581.

Sustenta o precitado autor:³⁶²

“O Fisco não poderá se valer da presunção *juris tantum* da legitimidade de atos administrativos para se eximir de produzir a prova da ocorrência do fato gerador, da responsabilidade dos contribuintes, uma vez que o sistema constitucional vigente prevê expressamente a não-confiscação de bens do contribuinte sem o devido processo legal, com contraditório e ampla defesa” (itálicos do autor; grifos da transcrição).

Acontece que muitas vezes a prova não chega a ser produzida face dificuldades de encontrá-la ou até mesmo porque ela inexistente. Veja-se o exemplo do recurso não contabilizado, fruto de uma venda tributável não documentada, desmascarado com a identificação de *estouro* de caixa. É claro que dificilmente se terá uma demonstração contundente de que houve sonegação de receita tributável, salvo confissão do contribuinte ou prova testemunhal consistente. Daí a prevalência da presunção, na medida em que o interesse pelo cumprimento da obrigação tributária é público, beneficia a coletividade, embora admissível plena liberdade para se provar o contrário.

Relembre-se que o princípio em comento se antagoniza com a verdade formal, típica do processo judicial, no qual o juiz se limita a examinar os elementos probatórios trazidos pelas partes, resignado a isso, sem tomar medidas que façam brotar na lide novos elementos de convicção.

Eis o opinativo de Lúcia Maria Ribas:³⁶³

“Contrariamente ao que acontece no processo judicial, em que prevalece o princípio da verdade formal, no processo administrativo tributário, além de levar aos autos novas provas após a inicial, é dever da autoridade administrativa levar em conta todas as provas e fatos de que tenha conhecimento e até mesmo determinar a produção de provas, trazendo-as aos autos, quando elas forem capazes de *influenciar* na decisão” (destaques da transcrição).

A despeito destas considerações, o legislador brasileiro federal optou em estabelecer um rígido momento processual para a produção de certo meio probatório. Com efeito, a prova

³⁶² *Ob cit.*, pp. 45/46.

³⁶³ *Ob. cit.*, p. 49.

documental só poderá ser apresentada na impugnação ao lançamento, no início do procedimento, precluindo-se o direito de fazê-lo posteriormente, salvo se demonstrada a impossibilidade de sua exibição oportuna em decorrência de força maior, se aludir a fato ou direito superveniente ou tenha o fito de contraditar fatos ou argumentos ulteriormente trazidos aos autos³⁶⁴, em atitude reveladora de desprezo à verdade material e culto à verdade formal.

Ao criticarem este comportamento, Luis Eduardo Schoueri e Gustavo Emílio Contrucci A. de Souza posicionam que sendo o lançamento vinculado à descrição legal do fato – e cabe aqui repisar a definição do art. 142 do CTN, que impõe ao lançamento a missão de *verificar a ocorrência do fato gerador* – não se abre à autoridade administrativa outra alternativa que não a de perquirir exaustivamente se de fato ocorreu a hipótese que o legislador contemplara e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar efetivamente a ocorrência ou não do fato: a subsunção ou ocorre ou não ocorre, independentemente das manifestações do contribuinte, razão pela qual o lançamento declara a ocorrência dos fatos.

Prosseguem os Autores:³⁶⁵

A natureza declaratória da atividade do lançamento torna-se agora de fundamental importância e ajuda a entender o conceito de verdade material: ao declarar algo, a sua alteração só é possível por erro de fato, pois o plano declaratório é do ser, e não do dever-ser. Não é possível que fato não ocorreu, mas que não impugnado, ou com documentos de impugnação juntados num momento inoportuno, tenha-se por ocorrido. No plano do ser, as preclusões pela não manifestação intempestiva não podem alterar os fatos” (destaques dos autores).

Helena Tôrres³⁶⁶ confere um traço subjetivo importante à verdade material, ao afirmar que a razão pela qual vige no procedimento administrativo o referido princípio, que há de prevalecer sobre a verdade formal, está exatamente na necessidade de orientar a atividade administrativa, concernente à fiscalização e controle do cumprimento das obrigações tributárias, à melhor maneira de se identificar a capacidade contributiva dos contribuintes. Todavia, o conceito de *verdade material* é também um conceito assaz relativo, um ideal o qual o homem, na sua reconhecida limitação racional, propõe-se a alcançar, ao menos

³⁶⁴ Cfr. Dec. 7574/2011, art. 57, §4º.

³⁶⁵ *Verdade Material no Processo Administrativo Tributário*, p. 153.

³⁶⁶ *Direito Tributário e Direito Privado*, p. 264.

conceitualmente, posto ser o real inacessível. E, como as atividades de fiscalização reportam-se sempre ao passado, manejam apenas a linguagem das provas, para obter a tal verdade material.

Pedro Vidal Matos³⁶⁷ garante que um dos fatores concessivos de autonomia do procedimento tributário face o procedimento administrativo comum é que naquele a intervenção administrativa – sobretudo na fase de inspeção tributária – é indesejada pelo contribuinte e determina uma investigação especial dos fatos tributários que perpassa por um estado de alerta permanente do sujeito passivo no sentido de colaborar para a aferição do correto pagamento do tributo.³⁶⁸

A verdade material colabora com a justa repartição dos encargos tributários definidos na lei, pois através dela será disparada acurada investigação para apuração da verdade antes do procedimento findar-se. Aliás, o princípio inquisitório se justifica porque se prevalecesse o método dispositivo – as partes se esmerando em produzir provas e o julgador inerte em não demandar outras – o contribuinte estaria nitidamente em posição de desvantagem.

Vale lembrar que no atuar do procedimento, a autoridade representante da administração tributária não pode agir como defensora míope dos interesses do Estado, no sentido de aceitar os lançamentos de tributos com languidez. A busca da verdade material não só visa proteger a incolumidade patrimonial do obrigado tributário ante a cobranças abusivas, como também pretende deixar em bases cientificamente acertadas a exigência tributária, de modo que esta assuma poucas possibilidades de ser detratada nas vias judiciais.

Lógico que o princípio inquisitório não pode ser manejado irrestritamente, a todo o momento ou a qualquer pretexto. Será necessário que a iniciativa em produzir novas provas se reporte a

³⁶⁷ *O Princípio Inquisitório no Procedimento Tributário*, p. 43 e segs.

³⁶⁸ Uma vez efetuada o lançamento do tributo e inconformado com a formalização da sua exigência, o procedimento antes indesejado pelo contribuinte passa a ser bem vindo, porquanto passa a se constituir numa grande oportunidade para que a cobrança não siga adiante nas vias judiciais, vez que internamente o sujeito passivo poderá demonstrar que o ato liquidatório não faz sentido.

fatos realmente importantes para o deslinde da questão, aos quais ainda remanesçam dúvidas sobre a sua existência. Ademais, será preciso avaliar se a diligência reivindicada terá a aptidão necessária para desvendar a verdade ou se ela se mostra despicienda, como nos casos em que se demande uma perícia técnica numa empresa desobrigada de manter escrita fiscal-contábil.

Há ainda correlação entre o princípio inquisitório e a proporcionalidade na medida em que a providência para se carrear novas provas se mostre adequada, necessária e proporcional ao fim visado. Não seria proporcional para o contribuinte exigir dele contratar uma famosa e cara firma de auditoria para apresentar elementos probatórios que seriam detectados pela simples exibição dos documentos fiscais emitidos pela própria empresa.

Apesar da busca da verdade material constituir-se numa prática salutar para o melhor desfecho do procedimento tributário, muitas das vezes o julgador acaba por se deparar em decidir calcado em juízos valorativos e probabilísticos, no sentido destes apontarem suficientemente ou não para a ocorrência do fato tributário. Mesmo nestes casos haverá uma margem de relativismo cuja intensidade trará ou não uma (quase) certeza de ser procedente a exigência tributária. O que importa para o julgador é usar de todos os expedientes para que a verdade seja desnudada e apareça em contornos capazes para garantir ou rechaçar a exigência tributária.

Pedro Vidal de Matos admite haver compressões ao princípio inquisitório no procedimento tributário desde que estejam claramente excepcionadas na lei e não contrariem a proporcionalidade, vale dizer, sejam adequadas, necessárias e proporcionais ao sistema fiscal em vigor.

E se porventura o sujeito passivo não cumpre com o dever de colaborar com a administração pública, esta não fica dispensada de mesmo assim empreender as diligências que visem suprir tal omissão. Só depois de inexitosa a diligência é que se poderá pensar nas implicações advindas da repartição do ônus da prova.

Todavia, se a lei dá prioridade a ônus de prova específicos, aplicáveis em certas situações, em detrimento da iniciativa da autoridade em buscar a verdade material, tal inversão só será aceita se a determinação do legislador não agredir a proporcionalidade.

Sem embargo da fragilidade das presunções de veracidade em matéria fiscal, posto prevalecer a verdade na definição dos direitos tributários, tais presunções desempenham um papel fundamental, por servirem de recurso último para acobertar a cobrança do tributo em certas situações.

E, mais uma vez, a inquisitorialidade tem tanto relevo no setor tributário que se ela for desprezada ou aplicada defeituosamente poderá suscitar a anulabilidade de todo o procedimento administrativo.

Muito mais conhecido no Brasil como verdade material, o princípio em tela vem sendo contemplado nas legislações das entidades federativas, exatamente porque calcadas na ideia de que estas não devem se satisfazer com as versões apresentadas pelas partes e respectivos elementos probatórios.

Parte-se do pressuposto de que o julgador deve perseguir a verdade até que ela apareça, se insuficientes os subsídios até então existentes no processo, com o cuidado dele não se transformar num inquisidor, a emperrar o andamento do debate com investigações descabidas, inúteis e que em nada contribuirão para um desenlace judicioso da questão.

Por outro lado, a verdade material não autoriza as partes ficarem numa posição passiva, a aguardar que o instrutor do processo cuide de produzir as provas necessárias, pois aí se corre o risco do julgador assumir o papel do fisco ou do contribuinte e se tornar parcial. Um atuar equilibrado parece desvelar a melhor fórmula.

Produção de provas a (quase) qualquer tempo.

Imbuído na busca incessante pela veracidade dos fatos, no sentido de reconhecer-se ou não a procedência da exigência tributária, a autoridade julgadora deve tolerar a produção de provas a (quase) qualquer tempo, sempre que os interessados a consigam. Pela própria característica do procedimento tributário pós liquidação não configurar verdadeiramente uma lide, uma contenda entre lados que lutam egoisticamente, interessa à administração pública fazer saltar a verdade, envidando todos os esforços para que a realidade seja demonstrada.

Entretanto, tal liberdade esbarra em limites. A legislação deve admitir que provas sejam trazidas até determinada fase processual. Dispõem os sujeitos do pleno direito de carrear elementos probatórios enquanto julgamento não houver, tantas vezes isto se faça necessário; não se pode falar, no particular, em preclusão, tendo as partes uma única chance na fase instrutória de apresentar provas, pois isto depõe contra a verdade material. Decerto, não se pode aquiescer à juntada de provas após proferido o julgamento, pois fatalmente isto redundaria num retrocesso contrário à oficialidade, ocasionando tumulto processual, salvo se a prova decorrer de fato novo superveniente.

O procedimento demanda um mínimo de racionalidade e organização, até porque se isto fosse possível, contribuintes mal intencionados poderiam forjar e inventar provas indefinidamente, sempre e a todo o instante, eternizando a causa e protelando a execução judicial do crédito tributário.

Este é o sentir de Fernão Borba Franco:³⁶⁹

“É importante destacar a relação da prova produzida no processo administrativo com a motivação, coerente com a visão do processo administrativo como método de recolha e

³⁶⁹ *Ob cit.*, p. 191.

processamento de informação. É na fase instrutória que se recolherão as provas necessárias, e, no processo administrativo, o término da fase instrutória é o limite para a apresentação de fatos novos, pois a partir desse momento o procedimento deve se estabilizar, possibilitando o julgamento, ou seja, a determinação de qual o ato a praticar e como fazê-lo”.

Por outro lado, acaso surja uma prova só resgatada após o julgamento definitivo, crucial para desconstituir o lançamento, soa de bom alvitre que o sujeito interessado a exiba perante a autoridade competente para instaurar a cobrança judicial, de modo que esta, se convencida do seu valor probatório, poderá representar pela ilegalidade da exigência, sempre dentro daquela ideia de que desassiste ao sujeito ativo insistir em lançamentos infrutíferos.

9.4. Proporcionalidade.

Não obstante tenha clara previsão na Constituição da República Portuguesa, conforme enuncia o art. 266-2, preferiu-se pelo amor à metodologia examinar este princípio neste setor do trabalho, sem com isso retirar-lhe a grande importância que assume na interpretação do direito.

Recorde-se, por outro lado, que a proporcionalidade liga-se fortemente à dosimetria das penalidades de natureza tributária, matéria que não encontra regulação no CPPT mas que pelo seu relevo tolera algumas considerações a partir de agora, até porque tem a ver com o ato administrativo de exigir tributo.

E tanto tem a ver que em sede de procedimento tributário há previsão na LGT (art. 55º) e no CPPT (art. 46º), neste último diploma com a advertência de que os atos a adotar no procedimento serão os adequados aos objetivos a atingir. Uma diligência só terá cabimento se for adequada, necessária e proporcional aos objetivos a serem alcançados; se uma informação pode ser obtida por meio menos gravoso, fere a proporcionalidade se a autoridade competente determinar que a informação venha aos autos através de providência mais onerosa.

Ao comentar o CPA, José Fontes³⁷⁰ assevera que as medidas administrativas devem ser adequadas, proibindo-se o excesso, perseguindo-se o equilíbrio entre os meios e os resultados a almejar.

Encontra o princípio raízes no *substantive due process* estadunidense, a partir da contraposição entre a tutela dos direitos fundamentais e a proteção do interesse público. Assim, os atos administrativos – particularmente o da liquidação em sentido amplo – devem ser avaliados não somente sob o ângulo da legalidade e legitimidade, mas levando em consideração a intensidade dos seus efeitos, na medida exata de não intervir exageradamente na esfera dos direitos do indivíduo.

Na inteligência de Mary Elbe Queiroz,³⁷¹ a proporcionalidade procura o interesse público no intuito de preservar os bens jurídicos de interesse coletivo sobre os quais atua o Estado, dentro do foco da proteção da confiança, da boa-fé, da estabilidade e da previsibilidade, elementos da segurança jurídica.

Outrossim, se presta a proporcionalidade como ferramenta a ser usada toda vez que princípios jurídicos entrem numa aparente rota de colisão, com vistas a prestigiar no exame do caso concreto aquele que mais harmonize a soberania, o interesse público de um lado, e, do outro, os interesses particulares, os direitos irrenunciáveis do homem.

É linguagem corrente na doutrina – consagrada após jurisprudência firmada pelo Tribunal Constitucional Alemão - que este princípio se desdobra em três dimensões, vale dizer, adequação, necessidade ou proibição de excesso e razoabilidade ou proporcionalidade propriamente dita. A adequação impede a adoção de condutas administrativas inaptas para a prossecução do fim que concretamente se quer alcançar; a necessidade repele a adoção de medidas administrativas que não sejam indispensáveis para a prossecução do fim que concretamente se quer alcançar, no sentido de que entre os meios adequados disponíveis, deve

³⁷⁰ *Ob cit.*, p. 28.

³⁷¹ “A Proporcionalidade no âmbito administrativo-tributário”, pp. 153-174.

se escolher aquele menos lesivo ao interesse público e particular envolvidos na questão; e a razoabilidade adverte que os custos havidos com a atuação administrativa não devem ser superiores aos benefícios esperados com a sua efetivação.

A adequação se realiza pela análise objetiva dos meios usados para atingir determinado fim; a interface meio – fim se desenha no sentido do meio escolhido não ser o mais apropriado, o melhor dentre todos possíveis, mas apenas o suficiente. Se a medida tomada não estiver apta ou não se mostrar suficiente para atender o objetivo, haverá desproporcionalidade.

A necessidade leva em conta o ônus suportável pelo particular com a adoção da medida estatal à satisfação do interesse público. Esta deve ser moderada, em precisão quase cirúrgica para que não haja exagero no ato de intromissão na esfera de bens e direitos do particular; todos os meios possíveis serão analisados para a prática do ato, de sorte que será escolhido aquele que causar menor restrição ao administrado.

O ato mostrar-se-á razoável se for tolerável para o indivíduo, em contrapartida com as vantagens consideráveis obtidas pelo poder público.

Destarte, segundo Marcelo Rebelo de Sousa e André Salgado de Matos³⁷², a preterição de qualquer uma das três dimensões torna o ato desproporcional, sendo prescindível até analisar as demais.

Todas as dimensões da proporcionalidade – prosseguem os autores – são de natureza relacional. Enquanto a adequação e a necessidade fazem apelo a juízos abstratos de caráter teleológico e lógico, a razoabilidade toca um juízo de valor referente a colisões verificadas em concreto, implicando a formulação de ponderações, embora de pouca intensidade objetiva, a ponto de serem baixas as possibilidades de controle jurisdicional da desrazoabilidade, salvo se ela for aguda. A tênue área de controle reservada ao Judiciário para detectar a

³⁷² *Direito Administrativo Geral*, p. 215.

desrazoabilidade passa pela figura do erro manifesto de apreciação, detectado quando a administração procede a uma qualificação grosseiramente equivocada de uma realidade sob um dado conceito indeterminado.

Nesse sentido, soa razoável o Judiciário examinar o mérito de certas valorações legislativas e administrativas, chamados de *ativismo judicial* pelo jurista Luis Roberto Barroso.³⁷³

No âmbito jurisprudencial brasileiro, vale realçar a manifestação do Ministro do STF Celso de Mello:³⁷⁴

“... o princípio da proporcionalidade visa inibir e neutralizar o abuso do Poder Público no exercício das funções que lhe são inerentes, notadamente no desempenho da atividade de caráter legislativo. Dentro dessa perspectiva, o postulado em questão, enquanto categoria fundamental de limitação dos excessos emanados do Estado, atua como verdadeiro parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais”.

Vê-se, portanto, ter a proporcionalidade inteira guarida no direito brasileiro. Até porque a autoridade competente deve agir comedido ao analisar uma postulação do administrado e sopesar a intensidade de violação que cometeu, pois interessa mesmo à própria coletividade que as sanções sejam mensuradas cuidadosamente, de sorte a não transmitir a sensação de abuso de autoridade e injustiça fiscal, de um lado, ou de impunidade para aqueles que inobservam seu dever primordial de pagar tributos, de outro. Não só as sanções, mas eventuais providências determinadas pela autoridade competente devem estar prospectadas na proporcionalidade.

No âmbito jurisprudencial lusitano, tem realce o pronunciamento do STA, em Acórdão da lavra da Exma. Relatora Angelina Domingues, a respeito da salvabilidade do ato publicado

³⁷³ *Integração e Aplicação da Constituição: Fundamentos de uma Dogmática Constitucional Transformadora*, pp. 211/212.

³⁷⁴ ADIn 1922-9, acórdão publicado em 24/11/00.

em sede de concurso público, cuja ementa já fora reproduzida em parte neste capítulo quando dos comentários acerca do princípio do aproveitamento do ato³⁷⁵.

Aqui se transcreve parte da ementa que, em nome da proporcionalidade, aborda ser melhor aproveitar o ato administrativo no conteúdo livre de nulidade do que desconsiderá-lo por inteiro:

... Com efeito, o aproveitamento do procedimento concursal e das classificações obtidos pelos candidatos que realizaram as suas provas nos outros centros de exame que não aquele onde se registaram as irregularidades que motivaram a prática do acto impugnado, é um meio eficaz para atingir o objectivo pretendido de reposição da legalidade e escolha dos concorrentes mais aptos, necessário, porque permite alcançar aquele/s objectivo/s da forma menos gravosa possível, e equilibrado porque os benefícios alcançados superam o respectivo custo.

Ao invés, a anulação do acto em causa, operada pelo despacho recorrido, se é certo que se revela eficaz, já não respeita, porém, as outras vertentes do princípio da proporcionalidade: é gravosa em excesso, sendo desnecessária para atingir o objectivo visado.

A exata medida da proporcionalidade ganha realce quando a atuação administrativa visa restringir direitos, liberdades e garantias. No tocante ao procedimento tributário, há que se ter especial atenção à aplicação da proporcionalidade em se tratando de atos que se introjetem na vida privada do contribuinte, com o fito de acarear informações a respeito de sua situação econômico-financeira onde houver indícios veementes de evasão tributária. A intromissão precisa estar devidamente calibrada para não tornar a conduta desproporcional.

Construída pelos juriconsultos alemães, como se viu, a proporcionalidade sugere que a exigência do poder público seja adequada para produzir a proteção do interesse estatal, dentre aquelas menos sacrificantes (e ao mesmo tempo eficaz) para o particular, na proporção direta do peso e significado do direito fundamental posto em limitação.

³⁷⁵ Ac. 0901/06, publicado em 12/4/07.

Espraia-se a proporcionalidade no procedimento administrativo tributário, não só quando há a necessidade de se aplicar uma pena de natureza tributária (uma multa, até o perdimento do bem), mas também quando a autoridade fiscal estipula o cumprimento de determinada providência procedimental. Em síntese, ganha ênfase na área das sanções tributárias, e traduz a ideia de que, cometida uma infração, deve ser aplicada uma pena que atenda as necessidades públicas – particularmente a de inibir reincidências – mas que, ao mesmo tempo, resulte em sacrifício menos gravoso para o administrado e corresponda a uma proporção justa pelo ilícito fiscal (e não penal) praticado. E deve permear os objetivos alcançáveis com as diligências e demais atos necessários à elucidação da exigência fiscal.

A respeito da proporcionalidade ser observada para a dosagem das penalidades pecuniárias ou outras de caráter administrativo, lembre-se que, no Brasil, pela sua definição legal, a autoridade lançadora apenas propõe a aplicação da penalidade, alterável enquanto o lançamento não estiver definitivamente constituído. Pode-se dizer até que os agentes administrativos responsáveis pelo julgamento participam também da formação do ato de lançar, inclusive no que tange às penalidades, embora este esteja originariamente acabado.

Por este fio de raciocínio, é perfeitamente cabível pela inteligência da proporcionalidade que multas sejam reduzidas e até canceladas pelos órgãos julgadores, considerando os três fundamentos do princípio.

Arremata Eduardo Domingos Bottallo:³⁷⁶

“Em suma, pode-se afirmar que a presença do princípio da proporcionalidade, em seus diversos matizes, no âmbito do contencioso tributário tem a singular virtude de velar para que sejam adotadas condutas decisórias capazes de garantir tanto a correta e adequada cobrança de tributos como a preservação da capacidade econômica e o respeito aos direitos fundamentais dos contribuintes”.

³⁷⁶ *Curso...*, *ob. cit.*, p. 51.

E, acrescente-se, deve velar outrossim para a correta e calibrada aplicação de sanções tributárias, pecuniárias ou não.

Por conseguinte, na imposição da pena haverão de ser consideradas as circunstâncias agravantes e atenuantes, a intensidade e a qualidade do dano ou da lesão do bem jurídico tutelado e o prejuízo suportado pelo particular, o uso da fraude ou outro desvio comportamental pró-sonegação, além do princípio da insignificância reinante no direito penal³⁷⁷.

Tanto no procedimento que antecede como no que sucede o lançamento, Mary Elbe Queiroz³⁷⁸ localiza proporcionalidade mesmo em atos admissíveis de certa discricionariedade, como na indicação das pessoas a serem fiscalizadas, na escolha dos meios de fiscalização lícitos, na colheita das provas, no uso das presunções legais; e, acrescente-se ao rol apresentado pela jurista, no número de autoridades escaladas para a auditoria, na escolha das técnicas, instrumentos e métodos de investigação para aferição do cumprimento da obrigação tributária, no tipo de elemento a ser exigido para prova ou contraprova do fato gerador, ou na adoção de qual método melhor se encaixa quando do arbitramento da base de cálculo³⁷⁹.

Enfim, a proporcionalidade deve ser uma constante no procedimento administrativo fiscal. Isto quer dizer que os atos praticados pelo órgão ou agente julgador sejam adequados aos fins visados, apenas necessários e suficientes para que eles sejam alcançados, além de não cometerem ao administrado ônus indevido ou desproporcional para a sua consecução.

³⁷⁷ No Brasil e na esfera do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e (alguns) Serviços – ICMS, as legislações estaduais costumam prever penalidades pesadas para aqueles contribuintes que não transmitem ou transmitem com graves inconsistências para o erário informações fiscais-contábeis que comprometem e inviabilizam a possibilidade do sujeito ativo averiguar o correto recolhimento do tributo, numa clara atitude de apresentar “óbice à legítima atividade de fiscalizar”, para aproveitar o linguajar de Mary Elbe Queiroz (*ob. cit.*, p. 172).

³⁷⁸ *Ob. cit.*, p. 171

³⁷⁹ A legislação brasileira traz bem uma situação na área do Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas que bem ilustra isso: quando resta como única opção arbitrar a base de cálculo do IRPJ, a autoridade lançadora poderá fazê-lo levando em conta alguns elementos contábeis remanescentes da escrita do contribuinte, a exemplo do total das compras, patrimônio líquido, aluguel das instalações, lucros auferidos em exercícios anteriores. Seja antes de liquidar a exigência, seja na oportunidade do julgamento da exigência do imposto, a autoridade competente deve observar – usando a proporcionalidade – qual o elemento contábil a ser utilizado, vale dizer, aquele suficiente para se aproximar o máximo possível da capacidade contributiva do sujeito passivo e o de menor carga tributária mas que, ao mesmo tempo, dê mais consistência ao lançamento pela sua fidedignidade.

A propósito da aplicação do princípio em comento correlacionado com a apuração do imposto pelo método indireto, cite-se a decisão do STA que evitou em nome da proporcionalidade a atitude fiscal de suprir deficiências na escrita do contribuinte através da fixação de valores além daqueles presumivelmente resultantes da observância das normas gerais de incidência e determinação da matéria coletável.³⁸⁰

9.4.1. Enquadramento legal da infração.

Muito embora este subtema esteja mais relacionado com o direito tributário penal, não custa assinalar que deflui deste preceito a conduta do agente competente, por equívoco, enquadrar a infração em dispositivo fixador de pena pecuniária inaplicável na espécie. Isto é muito comum na militância tributária. Muitas vezes a autoridade lançadora, ao detectar a evasão tributária, resolve aplicar (propor, na dicção do art. 142 do CTN) uma multa contra o contribuinte, mas acaba incorrendo em erro de interpretação.

Todavia, constatado o erro do agente responsável pelo lançamento, conclui o órgão julgador que a sanção a ser adotada é superior à ofertada pelo primeiro. Aqui a proporcionalidade foi observada distorcidamente, em favor do sujeito passivo, prejudicando a coletividade que tinha a expectativa de ver a irregularidade punida de outra maneira; logo, é cabível a retificação. *Mutatis mutandis*, é como se alguém roubasse outrem e fosse denunciado pelo crime de furto, quando claramente ficou atestada a violência na prática do ato delituoso.

Resta saber se, neste caso, a instância de julgamento manda o lançamento ser feito ou se ela mesma cuida de majorar a punição. Partindo-se do pressuposto de ser a pena mera proposição do lançador, segundo a literalidade do direito objetivo brasileiro,³⁸¹ até para fazer valer a

³⁸⁰ Acórdão de 07/10/1998, recurso nº 22801.

³⁸¹ Eis a redação do art. 142 do CTN: “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

razoável duração do processo, soa coerente que o próprio órgão julgador se encarregue disto. Todavia, outra direção poderá ser tomada entre os portugueses.

Sobre o assunto, conclui Sérgio André Rocha Silva³⁸² - embora não tivesse ficado claro se a reforma mais gravosa encontrou limites ou não no valor do tributo e/ou da sanção constantes do lançamento - que não há qualquer inconstitucionalidade na reforma mais gravosa de decisão de primeira instância pelo órgão *ad quem*, sendo necessária para sua legitimidade apenas a possibilidade de o administrado contestar os fundamentos da nova decisão proferida, se assim o quiser, como imposição do princípio do devido processo legal e seus corolários, contraditório e ampla defesa.

9.4.2. Redução ou cancelamento da pena.

Por outro lado, pode acontecer que a própria lei, pelo fato de conter defeitos técnicos redacionais e por isso gerar ambiguidades, ofereça uma alternativa sancionatória menos gravosa do que aquela escolhida pelo agente lançador.

Sem se adentrar no cerne da ambiguidade impedir que qualquer pena seja aplicada mas sendo possível retipificar a irregularidade em outro comando legal, tem o julgador administrativo a obrigação de reclassificá-la para considerar a penalidade mais branda, em nome do princípio da proporcionalidade.

Elucida Sérgio André Rocha Silva:³⁸³

“Note-se que a violação ao princípio da proporcionalidade no âmbito do processo administrativo pode advir tanto de ato administrativo praticado pelo órgão ou agente julgador, como de ato do legislador, praticado quando da regulamentação do procedimento que exterioriza o processo”.

³⁸² *Ob cit.*, p. 195.

³⁸³ *Ob. cit.*, p. 92.

Significa dizer que pela proporcionalidade não deve frutificar uma lei que estabeleça multas flagrantemente gravosas para o sujeito passivo, tal qual reconheceu a Corte Suprema Brasileira, ao negar constitucionalidade a dispositivos de norma estadual-constitucional do Rio de Janeiro que fixara penalidades pesadíssimas para o contribuinte carioca.³⁸⁴

Aliás, não se trata de reduzir ou cancelar pena, eis que o lançador apenas a propõe (na dicção literal do CTN, como se viu) e só se diminui ou extingue algo que tenha se efetivado anteriormente. Na verdade, para os casos em que o procedimento é uno, todo o lançamento - tributo e pena - encontra-se ainda em fase de maturação.

De todo o modo, é também factível que a pena não seja aplicada administrativamente, considerando determinadas condições peculiares que arrodearam o lançamento, como a primariedade da infração ou as poucas luzes intelectivas do contribuinte.³⁸⁵

Mas as hipóteses que justifiquem o afastamento da punição devem estar sempre previstas na lei.

9.5. Revisibilidade.

Eis um princípio que assume variada conotação, atingindo diversos aspectos do procedimento administrativo tributário.

³⁸⁴ ADIn 551-1-RJ, acórdão publicado em 14/02/03.

³⁸⁵ Veja-se que, a despeito do brocardo de que a ninguém é dado ignorar a lei, cogita-se aqui da extinção da punibilidade, figura por demais conhecida do direito penal. O tributo, fora deste raciocínio, sempre continuará devido.

Pode-se entender a revisibilidade como a faculdade que a Administração Pública desfruta de revisar os seus atos, se eles estão consentâneos com a legalidade, de modo a preservar a liquidação em sentido amplo, confirmando a sua aptidão para ser judicialmente cobrada.

Mas a revisibilidade não se revela apenas sobre este flanco, o de preservar a liquidação em sentido amplo, mas também pela ideia de desnaturá-lo. Logo, mister averiguar se o lançamento possui em concreto defeitos de mérito irreparáveis, exigindo-se tributo em situação em que este não seja devido.

Por outro lado, a missão de revisar a exigência tributária não é privilégio dos julgadores administrativos. Atribui-se tal prerrogativa ao profissional que age como fiscal da lei, sendo admissível e até louvável que no curso do processo haja representação pela ilegalidade da liquidação em sentido amplo.

E mais, mesmo concluído o litígio, mesmo com a constituição definitiva do crédito tributário, soa coerente que, como preliminar à execução fiscal da dívida, seja examinada a legalidade da liquidação em sentido amplo. Afinal, o que aqui se objetiva é despir o ato de lançamento de qualquer pecha de ilegalidade, de impedir a marcha de algo que não encontrará suporte na cobrança judicial, fadado que está a ser rechaçado pela atuação do Judiciário e, pior, estendendo ao Estado os efeitos indesejáveis da sucumbência.

A revisibilidade também se expressa no direito brasileiro na possibilidade da entidade tributante, à vista de um lançamento viciado na sua forma, providenciar a sua repetição, dentro de prazo decadencial renovado, a teor do art. 173, II, do CTN, em que pesem respeitáveis posições em contrário.

Ou admitir que a homologação do lançamento se perfaça no máximo em cinco anos, segundo art 150, §4º, do CTN, a menos que se constate dolo, fraude ou simulação.

Em Portugal a revisibilidade encontra maiores restrições, não sendo possível o procedimento administrativo ser revisado a qualquer tempo, mesmo que atente à legalidade. Assim ocorre quando o sujeito passivo solicita da autoridade fiscal competente, à vista do relatório de inspeção, por motivos de segurança jurídica, que sancione as conclusões do dito relatório, caso em que o fisco não poderá proceder de outra forma nos próximos três anos, exceto se ficar constatada simulação, falsificação, violação, ocultação, ou destruição de elementos importantes, haja vista o disposto no art. 64º-1 do RCPIT. Resta saber se o fisco nada poderá fazer no triênio se naquela inspeção escapou aos olhos do funcionário (in) competente a ocorrência de fatos que ensejaram obrigações tributárias inadimplidas, mesmo sendo disponibilizados os elementos caracterizadores e inexistindo dissimulação.

Por outro viés, a revisibilidade pode ser traduzida na ideia de que a própria decisão administrativa merece revisão por parte de órgãos administrativos de instância superior, o que reforça o caráter do duplo grau de cognição.

Assinala Luis Carlos Gomes³⁸⁶ que, pelo comando contido nas linhas deste princípio, a parte descontente com determinada decisão possui a faculdade de recorrer a um segundo órgão julgador, com superior poder e amplitude de conhecimento em relação ao órgão recorrido, com o fito de pronunciar uma decisão que substitua a antecedente.

Em todos estes flancos a revisibilidade é admitida no Brasil. Soaria estranho se o lançamento não pudesse sofrer uma espécie de controle de qualidade, pois, ao sofrer revisões, mais sólido caminhará este para uma cobrança judicial provavelmente exitosa.

Cancelamento de ofício do ato liquidatório nulo.

³⁸⁶ *Ob. cit.*, p. 46.

Dáí surgir a faculdade oferecida ao julgador administrativo de cancelar um lançamento irremediavelmente nulo, sem precisar que haja alegações do contribuinte neste sentido.

Como se viu, não interessa à coletividade como um todo, aí inseridos a própria autoridade lançadora e o sujeito passivo, ver progredir uma exigência que mais avante fatalmente será extirpada do mundo jurídico, imobilizando tempo e recursos de ambas as partes.

Note-se que tal comportamento surge de outros princípios e postulados jurídicos, todos inter-relacionados, como os da legalidade, moralidade, eficiência, oficialidade, verdade material e motivação.

Eis a lição de Lidia Maria Ribas:³⁸⁷

“Como medida de controle da legalidade, a Administração deve determinar o cancelamento de ofício de exigência infundada contra a qual o contribuinte se opôs ou, em casos específicos, seu refazimento. Além da impugnação, o recurso permite que a Administração reveja seus atos, buscando a legalidade”.

No entanto, se de um lado o ato liquidatório nulo pode e deve ser cancelado pela própria entidade tributante, não menos verdade que ele, não sendo detectada qualquer nulidade, goza da presunção de veracidade e legitimidade, aspectos abrangidos no próximo item.

9.6. Presunção de legitimidade e veracidade do ato administrativo (do lançamento).

Ato administrativo que é, o lançamento aproveita a premissa de que nasce de acordo com a lei, revestido em forma e fundo com atributos de legalidade, pelo menos até que se demonstre

³⁸⁷ *Ob cit.*, p. 51.

o contrário. Este postulado traz como consequência prática a ideia de que cabe ao sujeito passivo comprovar a nulidade ou improcedência do crédito constituído.

Tem como fundamentos a prevalência do interesse público sobre o particular e a teoria – importada dos doutrinadores italianos - de que os agentes administrativos, no exercício de suas atividades, são por excelência imparciais, diferente do que ocorre quando dois particulares celebram e praticam atos jurídicos, cada qual atendendo os seus interesses pessoais.

Até porque os servidores administrativos que extrapolarem o seu *munus* podem responder pelo delito de excesso de exação. Contudo, a aceitação desse princípio nunca poderá permitir que, em nome dele, arbitrariedades sejam perpetradas, a solapar os demais princípios jurídicos.

Daí o ato administrativo nascer com presunção de legitimidade e veracidade. Legitimidade porque praticado acorde com os ditames da lei; veraz porque seu conteúdo é baseado em fatos verídicos. Mas, repise-se, por ser presuntivo, admite-se a contradita do particular.

Ensina Hely Lopes Meirelles:³⁸⁸

“Os atos administrativos, qualquer que seja a sua categoria e espécie, nascem com a presunção de legitimidade, independentemente da norma legal que a estabeleça. Essa presunção decorre do princípio da legalidade da Administração que, nos estados de Direito, informa toda a atuação governamental. Além disso, a presunção de legitimidade dos atos administrativos responde a exigências de celeridade e segurança das atividades do Poder Público, que não poderiam ficar na dependência da solução de impugnação dos administrados, quanto à legitimidade de seus atos, para, só após, dar-lhes execução”.

É bem verdade que no direito brasileiro, em virtude de norma especial contida no CTN,³⁸⁹ a impugnação ao lançamento por si só suspende a exigibilidade do crédito tributário, de modo

³⁸⁸ *Ob cit.*, p. 135.

que deve se aguardar a solução administrativa da controvérsia para que o tributo seja exigido, salvo se advier outra causa suspensiva. É a exceção confirmando a regra.

Completa Dirley da Cunha Jr:³⁹⁰

“Já a presunção de veracidade refere-se aos fatos ou ao conteúdo do ato. Em decorrência dela, presumem-se verdadeiros os fatos aduzidos pela Administração. Assim ocorre com as certidões, atestados, declarações e informações fornecidas pela Administração. Costuma-se afirmar a presença do princípio da veracidade dos atos administrativos aludindo-se à fé pública destes atos”.

Assim, se os elementos probatórios que suportaram os cálculos do tributo lançado são de conhecimento e posse do sujeito passivo, cabe a este contestá-los e apresentar a contraprova.

Deonísio Koch alarga o princípio em comento,³⁹¹ ao asseverar que o não contestado permanece como verdadeiro, não cabendo ao julgador fazer as vezes de defensor, colocar sob suspeita atos praticados pelo agente fiscal que não mereceram a contestação do contribuinte. O julgador não pode ficar mais inconformado com a exigência fiscal do que o próprio sujeito passivo notificado.

Embora contrário a esta linha de pensamento, Demian Guedes³⁹² afirma que a jurisprudência costuma encampar tal orientação, a não ser quando se trate de impor ao administrado o ônus de provar fatos negativos.³⁹³

³⁸⁹ Conforme art. 151, III, a saber: “Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: ... III- as reclamações e recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo”.

³⁹⁰ *Curso de Direito Administrativo*, p.76.

³⁹¹ *Ob. cit.*, p. 23. Tal raciocínio destoa da ideia da verdade material.

³⁹² *Processo Administrativo e Democracia*, p. 32.

³⁹³ O autor reproduz julgados emanados do STJ, proferidos no REsp. 813.799-MG e 445.727-MG, publicados respectivamente em 19/6/2006 e 22/11/2006, favoráveis à aplicação linear da presunção da veracidade dos atos administrativos.

Entretanto, não se trata de agir de acordo com a *litiscontestatio*, tal qual ocorre no processo judicial. Efetivamente, deve o julgador perseguir incansavelmente a verdade material, a bem do próprio Estado, de modo que não se pode cogitar no procedimento pós liquidação em julgamento *extra* ou *ultra petita*, muito menos de revelia e confissão ficta quanto a matéria de fato, conforme se argumentou precedentemente.³⁹⁴ Aliás, a revelia, assim entendida como a falta completa de manifestação do sujeito passivo em exercer o seu direito de impugnar o ato, traz consequências apenas *no procedimento*, não tem o condão de validar o lançamento, apesar de sua presunção de legitimidade. Nada impede que em outro momento, antes ou depois da execução judicial, seja detectada ilegalidade no lançamento pelo próprio representante do Estado.

Portanto, se houve intenção de impugnar e esta foi externada tempestivamente, ainda que sem esgotar todos os impedimentos à constituição do crédito, cumpre ao julgador esforçar-se na busca da restauração da verdade. Neste mister, não atua o julgador como defensor do sujeito passivo mas como defensor do próprio Estado, cômico que está dos prejuízos advindos de um lançamento impróspero, a seguir avançando inutilmente para a esfera judicial.

Não seria crível escorrer por este princípio a ideia da inversão do ônus da prova, bastando à Administração apontar o fato sem suporte probatório e caber ao administrado a prova negativa da acusação.

Pensamento semelhante segue Fernão Borba Franco,³⁹⁵ ao recordar que não se pode legitimamente falar em *inversão do ônus da prova* a não ser que se pretenda com isso dizer, de forma não técnica, no ônus de produzir novas provas a respeito dos fatos que já foram objeto de prova no procedimento administrativo, e impugnadas pelo interessado. Estas novas provas são, sem dúvida, ônus do autor, mas o ato só pode derivar de provas já produzidas, a respeito dos motivos do ato. Se o interessado alegar, simplesmente, que não foram produzidas essas provas, ou que as que foram produzidas no procedimento administrativo não levam a uma convicção suficiente a respeito do fato impugnado, não haverá necessidade de produção

³⁹⁴ Apesar de haver freios quanto ao julgamento *extra e ultra petita*, conforme também advertido.

³⁹⁵ *Ob cit.*, p. 20.

de outras provas: seu fundamento, na realidade, não é fundamento fático, mas de direito, consistente na alegação de indevida demonstração do motivo do ato no procedimento administrativo. Nessas circunstâncias, caberá à Administração trazer as provas que reputou suficientes para a prática do ato, e serão elas apreciadas pelo julgador competente. Evidentemente, se não houver qualquer prova a respeito dos motivos do ato, deverá ser ele tido como ilegal.

Respeitante ao ordenamento constitucional brasileiro, Demian Guedes³⁹⁶ assegura que tal linha de argumentação, entretanto, não se apresenta compatível com o texto constitucional em vigor. Em primeiro lugar porque, lendo-se os incisos LIV e LV do art. 5º da Constituição da República – consagradores dos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa nos procedimentos administrativos – tem-se que este constitui também garantia fundamental do particular, não podendo ser reduzido a um mero instrumento de facilitação da atividade estatal. A assimilação expressa das garantias do contraditório e da ampla defesa no procedimento administrativo, com referência no rol de direitos fundamentais constante do artigo 5º da Constituição – clausula pétrea (art. 60, §4º, da CFB) de eficácia imediata (art. 5º, §1º da CFB) – demonstra a centralidade dessas garantias no ordenamento jurídico brasileiro, fato que inviabiliza o seu complexo esvaziamento, em homenagem a possíveis benefícios econômicos ou práticos para a organização estatal.

9.7. Gratuidade.

A gratuidade pressupõe que o procedimento administrativo se desenrole sem a necessidade do pagamento de despesas por parte do administrado, embora Dirley da Cunha Junior³⁹⁷ as admita no Brasil se estiverem previstas em lei, haja vista expressa determinação da Lei Ordinária 9784/99,³⁹⁸ que regula o processo administrativo federal em geral.

³⁹⁶ *Ob cit.*, pp. 139/140.

³⁹⁷ *Ob cit.*, p. 495.

³⁹⁸ *Cfr.* art. 2º, inciso XI.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro³⁹⁹ argumenta que a gratuidade ressoa lógica no procedimento administrativo porque nele figura como parte a própria Administração Pública, não se justificando a mesma onerosidade que existe no processo judicial. Em outras palavras, no procedimento administrativo o Estado age no interesse da própria Administração ou, porque não dizer, da própria coletividade, de modo que resultaria ilógico se falar em sucumbência.

Gratuidade tributária.

No Brasil, por força de dispositivo constitucional, o direito de petição será exercido independentemente do pagamento de taxas. Assim, a gratuidade tributária é decorrência a ser observada exclusivamente no procedimento administrativo tributário.

Como se viu, a Lei brasileira 9784/99 abre a possibilidade de despesas processuais serem cobradas no procedimento administrativo através de outra lei.

A ser dada interpretação rigorosamente técnica à expressão *taxa* usada pelo constituinte, o que se proíbe é a cobrança desta espécie tributária para que se exercite o direito de petição. Mas nada obsta que no fluir do procedimento, como decorrência natural do seu avançar e do avolumar dos autos, surjam dispêndios que mereçam ser reembolsados por quem as proporcionou, denominados de emolumentos. O que se quer cobrar aqui não é um tributo pela prestação do serviço público de resposta à petição, mas o ressarcimento de despesas havidas para que o procedimento se desenvolva, a exemplo daquelas resultantes de cópias reprográficas tiradas pelo poder público, de interesse do contribuinte.

Em sentido contrário, Alexandre Barros Castro⁴⁰⁰ repele qualquer onerosidade no procedimento administrativo tributário, ao que chamou de “princípio da ausência de custas”. Continua o Autor: “... tal princípio há de fazer-se valer, basicamente, em razão de dois fatores.

³⁹⁹ *Ob cit.*, p. 551.

⁴⁰⁰ *Ob cit.*, p. 153.

O primeiro de razão prática, a busca da verdade por meio da via administrativa, antes da utilização do caminho judicial, interessa sobretudo e principalmente à Fazenda; assim não haveria qualquer razão de ordem prática para que o contribuinte, evitando a esfera judicial, arcasse com custas e depois, ao ingressar no âmbito judicial, viesse a suportar outra vez novas custas. É inquestionável que tal duplicidade de desembolso desencorajaria o contribuinte a ingressar preliminarmente na esfera administrativa, o que, como é notório, não interessa ao Poder Público. A segunda razão é de ordem legal: a Fazenda não pode pretender exercer direitos que a lei não lhe outorgou”.

Em Portugal, o CPA (art. 11º) ordenou ser o procedimento administrativo gratuito. Mas como lei geral, ressaltou que leis especiais admitam o pagamento de taxas ou despesas.

Em seguida o mesmo diploma (art. 113-1 e 2) estabelece que o inadimplemento do pagamento de taxas ou despesas importará na extinção do procedimento. Constituem casos para pagamento de taxas a emissão de autorizações, licenças, certificados, declarações, os serviços reprográficos, de peritagem e de aferição, os averbamentos, vistorias, afixação de editais, lavratura de pareceres e atestados, entre outros.

E, por outro lado, prevê também que o sujeito interessado poderá ficar dispensado total ou parcialmente do pagamento de taxas ou despesas acaso demonstre – nos termos da lei sobre o apoio judiciário – a sua insuficiência econômica.

9.8. Outros princípios.

Não obstante seja tarefa colossal esgotar todos os princípios aplicáveis a um segmento jurídico, outros merecem referência por se atarem intensamente ao procedimento tributário pós liquidação. Logo, por ser colossal, preferiu-se ficar naqueles já tratados anteriormente e mais os que se passa agora a tecer breves considerações.

A praticabilidade (praticidade, termo mais usado no Brasil) ou simplicidade é o primeiro deles, consistente na ideia de que as normas procedimentais administrativas devem ser de fácil observação, jamais visando dificultar o objetivo final do litígio, isto é, o de verificar o acerto ou não da exigência tributária. Relembre-se que muitas vezes age o contribuinte sozinho, dada a prescindibilidade de advogado.

E não só à norma se impõe o pragmatismo para seu cumprimento. Em suas brechas, deve o julgador atuar da maneira menos dificultosa para o contribuinte, a determinar a prática de atos que sejam menos custosos para ele, se de outro modo o fim pode ser alcançado. Resulta infensa a norma que, por exemplo, exige do sujeito passivo deslocar-se até a repartição fiscal para ter a posse da decisão administrativa, sob pena de perda do prazo recursal, se dela pode ser dado conhecimento através de tantas comodidades tecnológicas⁴⁰¹.

Escreveu Sergio André Rocha Silva:⁴⁰²

“No campo do processo administrativo, o princípio da praticidade implica a necessidade de simplificação das formas processuais, de modo que possam as mesmas ser observadas pelos contribuintes e pela própria Fazenda Pública, sendo do interesse de toda a coletividade que os contribuintes tenham meios simples e eficazes de defesa e que a Fazenda possua formas igualmente simples e eficazes de exigência dos tributos devidos”.

Daí ser razoável afirmar que a praticidade (ou simplicidade) deflui naturalmente do princípio constitucional da razoável duração do processo e da eficiência.

⁴⁰¹ Cumpre esclarecer que, a despeito do art. 46 do CPPT fazer referências separadas à praticabilidade e à simplicidade, a maioria dos juristas portugueses não se preocupa em atribuir-lhes características peculiares, mesmo caminho trilhado pelos doutrinadores brasileiros. Assim, por questões metodológicas, preferiu-se tratá-las nesta pesquisa como se tivessem o mesmo conteúdo ou conteúdos muito parecidos. De outra sorte, em respeito ao legislador do CPPT e com base na máxima de que a lei não costuma exibir termos diferentes para traduzir mesmos conteúdos, pode-se aduzir que enquanto a simplicidade visa dotar a lei procedimental de normas de fácil compreensão pelo contribuinte, a praticabilidade é dirigida ao condutor do procedimento, de modo a este dar pragmatismo ao andamento do feito, a determinar diligências e obrigações menos custosas para o sujeito passivo. A primeira está voltada para a elaboração da norma; a segunda para o bom desenrolar do procedimento. Mas nada prejudicará se a denominação for invertida.

⁴⁰² *Ob cit.*, p. 80.

Já a ampla legitimidade procedimental traduz a ideia de que, numa justa ponderação de interesses públicos e privados, o impulso procedimental caberá aos sujeitos passivos da relação jurídica tributária, (contribuintes, substitutos, responsáveis subsidiários etc.), ao Ministério Público e à Fazenda Pública, sem falar na amplitude que também se dá à personalidade e capacidade tributárias. Tal raciocínio não está elevado à condição de princípio pela doutrina brasileira, muito embora as legislações das unidades federativas admitam sem restrições o seu conteúdo.

Há que se falar no princípio da disponibilidade, no sentido do interessado *dispor* do procedimento, a atuar nele com a prática de atos que entender necessários, a lhe imprimir o rumo e a direção que entender compatível, dentro evidentemente de um rito estabelecido, pois disponibilidade não significa desordem ritualística. É por isso que alguns procedimentos se mostram de iniciativa exclusiva do interessado, a exemplo do de informações vinculativas, reclamação graciosa ou concessão de benefício fiscal, cabendo a ele instaurá-lo ou não; ou a matéria a ser examinada deve se restringir ao objeto do pedido, a exemplo do último citado; ou ainda quando o procedimento terminar pela desistência do interessado ou mediante acordo, no caso, por exemplo, da revisão da matéria coletável fixada por métodos indiretos, no qual o objetivo maior é a conciliação entre o fisco e o contribuinte ou, por outro lado, implicar em desistência se o perito do contribuinte imotivadamente não comparecer nos autos para prestar esclarecimentos. Até por ser um princípio intuitivo, decorrência natural da processualidade que caracteriza o procedimento de debate administrativo do tributo exigido, há poucas referências expressas da disponibilidade no Brasil no que respeita ao processo administrativo tributário.

Registre-se outrossim o princípio da estabilidade da instância, previsto no CPPT (art. 10º), no qual se exprime que a competência dos serviços da administração tributária é determinada *a priori* no início do procedimento, sendo irrelevantes as alterações supervenientes, salvo se a lei dispuser em contrário.

Em outras palavras: se no momento da instauração do procedimento administrativo havia circunstâncias fáticas as quais fazia atrair a competência de certo servidor ou órgão, mudanças

ulteriores destas circunstâncias não terão o condão de transferir também a competência. Assim é que se um contribuinte domiciliado em certo local instaura o procedimento junto ao órgão ou servidor competente para apreciar a matéria em razão do lugar, o fato dele posteriormente se mudar e portanto transferir seu domicílio não irá forçar a migração do procedimento para outra área de competência, mantendo-se aquela fixada originariamente, quando da sua propositura.

Todavia, se é extinto o órgão que inicialmente assumiu a competência para examinar a causa, justifica-se seja ela alterada. Igualmente se a lei atribui competência a órgão que dela inicialmente carecesse, pois aqui se imagina que a competência foi entregue porque se supõe que este órgão deverá exercê-la com mais eficiência.

Outro princípio de relevo é o da hierarquia, também presente no procedimento tributário para o debate da liquidação em sentido amplo. Significa dizer que as instâncias de julgamento obedecem a uma hierarquia, sob a qual também se subordina a autoridade lançadora do tributo, que não deve tergiversar na repetição do ato de lançar se porventura a decisão administrativa final foi pela sua impertinência. Logo, em relação aos fatos geradores alcançados pela liquidação em sentido amplo julgada improcedente, não deve o ato ser reprisado, salvo se a decisão for pela nulidade por defeito de forma. Mas isto não impede que em relação a fatos idênticos – e não os mesmos – igual exigência se efetue, quando lei posterior os tipifique como geradores. Ou que se possa insistir na exigência para os mesmos fatos, se novos argumentos surgirem para enriquecimento da tese anteriormente afastada, em decorrência de novas interpretações da doutrina.

Quanto a este último detalhe e aproveitando-se do direito brasileiro, imagine-se a situação em que apareçam abalizados ensinamentos doutrinários limitando o alcance do conceito de custos de transferência para efeito de fixação da base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, prevista na LC 87/96; acaso o lançamento anterior tenha sido julgado impertinente, sob determinados fundamentos, soa razoável admitir-se a repetição do ato de lançar, agora sob renovados e sólidos argumentos, sem com isso haver insubordinação. Pelo contrário, fechar os olhos para a reinvestida afetaria

de morte o princípio da eficiência administrativa e poderia tornar censurável o comportamento da autoridade lançadora.

Cabível o ensinamento de Maria Sylvia de Pietro:⁴⁰³

“Em consonância com o princípio da hierarquia, os órgãos da Administração Pública são estruturados de tal forma que se cria uma relação de coordenação e subordinação entre uns e outros, cada qual com atribuições definidas na lei. Desse princípio, que só existe relativamente às funções administrativas, não em relação às legislativas e judiciais, decorre uma série de prerrogativas para a Administração: a de rever os atos dos subordinados, a de delegar e avocar atribuições, a de punir; para o subordinado surge o dever de obediência.”

Sem embargo, cumpre frisar ser recomendável que a hierarquia não se estenda entre a autoridade máxima fazendária e os órgãos decisores administrativos, a bem da imparcialidade. Não podem os julgadores ficar temerosos de seus pronunciamentos – apesar de judiciosos – ferirem interesses políticos de momento, sob ameaça de retaliações administrativas pessoais. Daí ser de excelente alvitre que a lei proclame a independência funcional dos juízes-servidores em relação a qualquer dirigente político e inadmita recurso do tipo hierárquico, até porque as decisões administrativas tributárias não devem ser revogadas pelas mãos de autoridade superior, como se fosse um ato administrativo qualquer. Por outro lado, havendo flagrante ilegalidade no julgamento, uma representação seria admissível.

Aliás, nunca será demais salientar que os tributadores pertencem a uma carreira de Estado e não a uma carreira servil a governantes.

Não se pode deixar de fazer referência ao princípio da supremacia do interesse público sobre o particular, também chamado de finalidade pública, aplicado com cautela no procedimento tributário para debate da liquidação em sentido amplo. É que nem sempre a supremacia deve ser absolutamente observada, vista sob um isolado ângulo, máxime quando o tributo é acompanhado de penalidade. Neste particular, ao contrário, o princípio deve ser visto por outra forma, em ponderação com a proporcionalidade, na medida em que, na dúvida de qual

⁴⁰³ *Ob. cit.*, p. 74.

pena aplicar, deve prevalecer a menos gravosa, pois é do interesse coletivo que se aplique a sanção que satisfaça a não repetição da irregularidade.

Ensina Cleide Previtalli Cais⁴⁰⁴ que o princípio da paridade de tratamento, metajurídico, é dirigido ao legislador, quando este legisle sobre o rito administrativo tributário, devendo, na formulação das leis procedimentais, aprimorar ao máximo a igualdade das partes no debate administrativo do tributo, visando, em todos os aspectos, conceder aos litigantes sempre uma isonomia de oportunidades. Em nível eminentemente jurídico, esse princípio também acarreta o cumprimento de outro, o da brevidade, visando a economia processual, para a rápida extinção do conflito de interesses, conforme já adotado pelo Código de Processo Civil Brasileiro no art. 125, II.

Sem encontrar correspondente direto no processo administrativo tributário brasileiro, pelo menos com o tratamento destacado de princípio jurídico aplicável nas instâncias administrativas, cometer-se-ia um erro imperdoável se alusão alguma fosse feita ao que se pode chamar de princípio – dada a sua importância – da impugnação unitária no direito objetivo português, claramente estipulado no art. 54º do CPPT.

Adverte o mencionado dispositivo que não são sujeitos à impugnação contenciosa (judicial) os atos interlocutórios praticados durante o procedimento, salvo quando forem *imediatamente* lesivos dos direitos do contribuinte ou houver expressa determinação em contrário, sem prejuízo de poder ser arguida na impugnação de decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida.

A ideia é esta mesmo, de fazer com que numa só oportunidade – a impugnação da decisão final – o contribuinte devolva ao Judiciário toda a sua irrisignação respeitante às decisões incidentais ou definitivas tomadas no curso do procedimento administrativo, sem haver indesejáveis soluções de continuidade nocivas à administração e ao administrado.

⁴⁰⁴ O Processo Tributário, p. 30

O princípio visa evitar que o procedimento se prolongue indefinidamente, seja por diversas vezes entremeado de providências judiciais, a todo o instante o sujeito passivo se valendo do poder jurisdicional por qualquer motivo, a recorrer de qualquer decisão interlocutória que lhe seja avessa. Tal princípio, neste viés, poderia estar serenamente associado aos princípios da razoável duração do procedimento e da celeridade, examinados em item anterior deste trabalho. Conduta semelhante poderá ser rechaçada se também praticada por parte do sujeito ativo, embora isto se enquadre na *impugnação* unitária por interpretação extensiva, vez que esta é de iniciativa do contribuinte.

Mas não seria deslize se se admitisse a impugnação unitária como simples decorrência dos princípios lembrados retro, uma exigência procedimental porque o rito há de ser célere e ter razoável duração.

Como se disse, não há na doutrina brasileira referência expressa à impugnação unitária como princípio jurídico nem se costuma ver referências neste sentido nos textos normativos das unidades federativas – União, Estados-membros, Municípios e Distrito Federal.

Capítulo 10.

10. Questões correlatas com a presente pesquisa.

Preferiu-se terminar a presente pesquisa com assuntos que suscitam grandes controvérsias entre os doutrinadores e que acabam resvalando no procedimento administrativo tributário - seus respectivos princípios jurídicos - dedicado a discutir a liquidação em sentido amplo nas vias administrativas: são a inspeção tributária, a aplicação dos métodos indiretos de tributação, o sigilo fiscal, a ser guardado pelos representantes do fisco, e o sigilo bancário, se deve ou não ser quebrado para efeito de quantificação das obrigações tributárias contraídas pelos sujeitos passivos.

Todos estes temas podem desembocar no procedimento de discussão do tributo dentro da própria Administração tributária. Não raro, o procedimento de inspeção – submetido a princípios jurídicos - acaba redundando em exigência de imposto, a ser debatida após impugnação administrativa feita pelo sujeito passivo, manejada em outro procedimento regido por aqueles mesmos princípios jurídicos. Estudar a inspeção ajuda a compreender melhor o debate administrativo da liquidação em sentido amplo.

De outra sorte, da atividade de inspeção pode surgir a necessidade de se usar os métodos indiretos de tributação e estes serem revisáveis em procedimento específico, também regido por princípios similares.

Uma outra questão de relevo é o sigilo fiscal, porque atrelada à inspeção tributária, pois dela podem surgir fatos cuja ampla revelação se torna temerária para a saúde patrimonial do sujeito passivo. Atinge, portanto, postulados importantes, como o da preservação do segredo se ligar à moralidade administrativa.

E, por fim, tema que vem preocupando muito os tributaristas atinem aos limites estabelecidos para efeito de quebra do sigilo bancário, também sujeito a procedimento próprio e a princípios semelhantes, no intuito de se alcançar elementos financeiros que acusem variação patrimonial não declarada e potencialmente tributável.

Há, por conseguinte, em todos estes assuntos, estreita vinculação entre eles, porque associados a idênticos princípios e desenrolados em procedimentos específicos que guardam uma só lógica, qual seja, a de propiciar uma sequência de atos desenvolvida no seio da própria administração pública e destinada a encontrar um desfecho favorável ou desfavorável para o sujeito passivo.

10.1. Procedimento de Inspeção Tributária.

O procedimento em epigrafe encontra regulação específica no ordenamento português pela via do DL 413/1998, de 31 de dezembro, sem prejuízo da aplicação subsidiária da LGT, do CPPT, do CPA e da lei orgânica da Direcção-Geral dos Impostos, só para ficar nos diplomas principais, e persegue como objetivos a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações fiscais e a prevenção das infrações tributárias.

Serve, portanto, para iniciar um processo investigatório quando houver prenúncios de omissão, contradição ou elementos inidôneos que acarretem evasão de tributo, voluntária ou involuntariamente.

Dentro destes três objetivos, nomeadamente quando da observação das realidades tributárias, pode-se utilizar do método de auditoria denominado de *circularização*, traduzido na tarefa das informações fornecidas pelo inspecionado serem confrontadas com as informações fornecidas por terceiros, em referência à mesma operação. Cite-se o exemplo em que os dados declarados por um certo fornecedor fiscalizado são comparados com os dados declarados pelos seus clientes, nas compras e vendas mercantis.

Já no exercício da atividade de averiguação do cumprimento das obrigações tributárias, os inspetores podem propor correções de condutas praticadas pelo inspecionado se este, espontaneamente, não regulariza a anomalia no próprio decorrer da ação fiscal.

E se no interim da inspeção são descobertas infrações tributárias, levanta-se o auto de notícia para posterior sancionamento.

Dito procedimento revela o lado investigativo da atividade tributária, na medida em que com base nele podem ser aferidos fatos que, pelo viés do contribuinte, se mostram irrelevantes à tributação mas, do prisma da Administração tributária, suscitam o surgimento de obrigações tributárias. É no desenvolvimento profissional e cuidadoso destas atividades que se montam e se maturam teses jurídicas por ambas as partes, a serem submetidas à discussão por terceiros vinculados à própria Administração pública – os julgadores administrativos - ou ao Poder Judiciário.

Dentro destes propósitos, a inspeção tributária compreende a indagação de fatos tributários não declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados; a confirmação dos elementos declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados; o arrolamento e avaliação de bens móveis e imóveis no intuito de controlar o adimplemento das obrigações tributárias; a realização de perícias ou exames técnicos; a promoção, na forma da lei, do sancionamento das infrações tributárias.

Constitui um rito que deve estar pautado nos princípios da legalidade, moralidade, segurança jurídica, isonomia, impessoalidade, verdade material, proporcionalidade, contraditório, confidencialidade e cooperação, todos já apanhados no presente trabalho.

Quanto à finalidade para as quais foram criadas, as inspeções tributárias podem ser classificadas em *de comprovação* e *de verificação*, voltadas para confirmarem o cumprimento das obrigações da parte dos sujeitos passivos e demais obrigados, ou *de informação*, concentradas no cumprimento dos deveres legais de informação ou de parecer; quanto ao seu grau de extensão, podem ser *gerais*, se examinarem a situação global dos sujeitos passivos e demais obrigados, ou *parciais*, se envolverem a investigação do cumprimento das obrigações frente a um ou a alguns tributos ou deveres dos sujeitos passivos e demais obrigados; quanto ao lugar da realização, podem ser *internas*, se realizadas exclusivamente nos serviços da Administração tributária, ou *externas*, se total ou parcialmente forem efetuadas fora dos serviços da Administração, como nas instalações dos sujeitos passivos.

Figuram como atores do procedimento de inspeção tributária os sujeitos passivos e a Administração tributária, esta última pelas mãos dos órgãos com atribuições legais para tanto, como a “Direcção de Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária (DSPIT)”⁴⁰⁵, quanto aos sujeitos passivos alcançados pelos serviços centrais, cujos critérios de seleção são estabelecidos no “Plano Nacional de Actividades da Inspeção Tributária” ou são fixados pelo diretor-geral dos Impostos, nos termos do Regulamento; ou os serviços regionais, no que atine aos sujeitos passivos e demais obrigados com domicílio ou sede fiscal na sua área territorial; ou ainda os serviços locais, no que toca aos sujeitos passivos e demais obrigados com domicílio ou sede fiscal na sua área territorial. Todos estes serviços – cumpre lembrar – integram a “Direcção-Geral dos Impostos”⁴⁰⁶.

Recorde-se também que o procedimento de inspeção tributária deve ser conduzido secretamente, de sorte que os funcionários participantes são obrigados a guardarem rigoroso sigilo sobre os fatos ou elementos de natureza pessoal de que tenham conhecimento no exercício ou por causa das suas funções relativos à situação tributária do sujeito passivo ou de quaisquer entidades. Isto não cessa com o final das funções e se transmite às entidades que tenham acesso, em virtude de deveres de comunicabilidade de dados obtidos com a inspeção tributária.

⁴⁰⁵ É bem verdade que na prática quase nada se faz a título de prevenção, pois as ações assumem logo o carácter de inspeção.

⁴⁰⁶ Cujá denominação foi atualmente modificada para “Autoridade Tributária e Aduaneira”.

Os sujeitos passivos em sentido amplo também são atores do procedimento em foco, destinatários naturais das inspeções tributárias. Encaixam-se neste rol não só os sujeitos passivos originários como os demais obrigados tributários, a exemplo dos substitutos e responsáveis solidários e subsidiários, as sociedades dominadas do grupo tributado pelo sistema do lucro consolidado, os sócios das sociedades transparentes ou outras pessoas que tenham colaborado nas infrações fiscais a investigar.

Todas estas pessoas podem se tornar alvo da inspeção de acordo com critérios objetivos estudados e fornecidos no “Plano Nacional de Actividades da Inspeção Tributária” ou definidos pelo diretor-geral dos Impostos; em decorrência da verificação de desvios significativos nos comportamentos fiscais dos sujeitos passivos ou demais obrigados, considerando os parâmetros de normalidade que caracterizam a atividade econômica ou situação patrimonial, ou de quaisquer outros atos comissivos ou omissivos que ensejem indícios de infração tributária; por iniciativa do próprio sujeito passivo ou terceiro que demonstre legítimo interesse; ou, por fim, através de denúncia.

Aquele submetido à inspeção deverá ser notificado pessoalmente ou pela via postal da instauração do procedimento, em expediente que faça constar os dados de identificação do funcionário encarregado da investigação, os elementos pretendidos para ser procedida a verificação, a fixação do prazo, hora e local de realização dos atos procedimentais e a advertência sobre as consequências de desacato ao dever de cooperação.

Logo, a inobservância do dever de cooperação resultará em responsabilidade disciplinar, contra-ordenacional ou criminal, sem prejuízo da aplicação de métodos indiretos de tributação.

No caso de inspeção externa, a pessoa visada deverá designar alguém que coordenará os seus contatos com o fisco e assegurará o cumprimento das obrigações; o início do procedimento

ocorrerá com cinco dias de antecedência mínima, através de carta-aviso, na qual constará a identificação do sujeito passivo obrigado, o âmbito e extensão da investigação a empreender, acompanhada de um anexo que informará os seus direitos, deveres e garantias durante a inspeção. Ademais, só poderá haver mais de uma inspeção externa relativa ao mesmo sujeito passivo, imposto e período de tributação após o dirigente máximo do serviço proferir decisão fundamentada para o procedimento ser renovado, ante a ocorrência de fatos novos, exceto se o renovo buscar apenas a confirmação dos pressupostos de direito que o contribuinte invoque perante o fisco e sem prejuízo da apuração através do método da *circularização*, antes citado, em que a investigação é dirigida a terceiros com quem o sujeito passivo mantenha relações econômicas.

Fica dispensada a carta-aviso se o procedimento visar apenas a consulta, recolha ou cruzamento de documentos destinados à confirmação da situação tributária do sujeito passivo ou obrigado; ou, ao contrário, para firmar propositadamente a surpresa, se o procedimento decorrer de denúncia em que haja indícios de fraude cometida pelo investigado e com probabilidades de serem disfarçados por ele; ou se o objeto da investigação versar sobre a inventariação de bens ou valores em caixa, testes por amostragem, ou outros atos que se mostrarem necessários e urgentes para aquisição e conservação da prova; ou se o procedimento consistir no controle dos bens em circulação e da posse dos respectivos documentos de transporte; ou se o procedimento se destinar a averiguar o exercício de atividades de sujeitos passivos clandestinos; ou se o aviso antecipado concorrer para prejudicar o êxito da investigação, desde que isto fique prévia e suficientemente demonstrado.

Consigne-se que atualmente há uma tendência para as inspeções se realizarem em nível interno, porquanto os elementos fiscais-contábeis podem ser consultados do próprio serviço através de dados fornecidos pelos sujeitos passivos, guardados em bancos eletrônicos e testados por ferramentas de auditoria tributária preparadas para cobrirem as situações tributárias de maior relevo.

Ainda a notificação do sujeito passivo e demais obrigados deve obedecer a peculiaridades, a saber: no tocante às pessoas singulares e no caso de notificação na pessoa do empregado ou

colaborador, deve-se encaminhar carta registrada com aviso de recepção para o domicílio fiscal do sujeito passivo ou obrigado, dando-lhe ciência do conteúdo da notificação, do dia, hora e da pessoa em que foi efetuada; no tocante às pessoas singulares e no caso de situações tributárias que afetem o casal, qualquer dos cônjuges poderá ser notificado, mas se o objeto de investigação relacionar-se especificamente a um cônjuge, este será preferencialmente notificado, não importa se ambos são contribuintes do IRS. No tocante às pessoas coletivas ou equiparadas, a notificação na pessoa de empregado ou colaborador far-se-á mediante a entrega do duplicado e a indicação que este deverá ser entregue a representante da pessoa coletiva; se o empregado, colaborador ou representante do sujeito passivo ou obrigado se recusar a assinar a notificação, duas testemunhas atestarão o fato e assinarão a notificação cujo duplicado será entregue ao recusante. No tocante a entidades situadas no estrangeiro, aplicam-se as normas da legislação processual civil, devidamente adaptada ao caso concreto, e, se houver, o disposto em tratados e convenções internacionais ou, não existindo, será emitida carta registrada com aviso de recepção.

No curso do procedimento investigativo, goza a Administração tributária de certas prerrogativas, tais como aceder livremente às instalações ou locais onde possam haver elementos relacionados com a atividade inspecionada; averiguar os livros e registros fiscais-contábeis, dentre outros elementos esclarecedores; aceder, consultar e testar os sistemas informatizados relacionados com os fatos tributários, inclusive a documentação sobre a sua análise, programação e execução; solicitar a colaboração de qualquer entidade pública; requisitar documentos de notários, conservadores e outras entidades oficiais; usar as instalações dos submetidos à inspeção quanto estas forem necessárias ao exercício satisfatório do procedimento.

Note-se que o exercício destas prerrogativas depende do respeito ao princípio da cooperação por parte do inspecionado, na medida em que este haverá de proporcionar as condições e ambiente para que não haja embaraços ao bom andamento da inspeção.

Por outro lado, se o procedimento necessitar do exame de livros, documentos ou outros elementos fiscais-contábeis, a inspeção ocorrerá nas dependências do local onde legalmente

devam ser encontrados, a menos que por solicitação o agente fiscal deseje remove-los para fora destes lugares. Tais elementos costumam ser arquivados nas dependências do próprio sujeito passivo do estabelecimento do Técnico Oficial de Contas responsável pela execução da contabilidade.

Por outro lado, uma vez constatada a possibilidade de extravio de elementos fiscais-contábeis importantes ou a dissipação de bens, podem ser tomadas medidas cautelares de arrolamento, arresto ou selagem das instalações, a serem requeridas pelo representante da Fazenda Pública perante o Tribunal Tributário de primeira instância competente, haja vista o justo receio de danos irreparáveis ao erário.

Os atos de inspeção devem se realizar dentro do horário normal de funcionamento do sujeito passivo ou do obrigado, exceto se estes consentirem na realização em outro horário. Inexistindo consentimento, a inspeção só poderá acontecer em horário extraordinário se houver autorização judicial para tanto.

E devem durar por seis meses, contados da data da notificação do seu início, podendo ser ampliado por mais dois períodos consecutivos de três meses, face a complexidade da situação tributária. Podem também ser suspensos, por necessidades inadiáveis da Administração tributária, mediante despacho fundamentado da autoridade competente.

A conclusão dos trabalhos investigativos haverá de ser consignada formalmente na nota de diligência, marco temporal inicial para que o sujeito passivo e Administração tributária possam tomar as providências vinculadas ao relatório definitivo. Mas isto não significa dizer que o inspecionado siga cegamente as proposições tiradas da inspeção, se estas acusarem falta de pagamento de tributo.

Estas proposições podem sugerir simples correções aritméticas face entendimentos quanto às normas de incidência ou à matéria tributável, até a aplicação de métodos indiretos ou indiciários, nas hipóteses definidas em lei.

Assim, findada a inspeção e na eventualidade de serem detectados atos ou matéria tributária desfavoráveis ao sujeito passivo ou obrigado, este será notificado no prazo de dez dias do projeto de conclusões do relatório, com a identificação destes atos e a sua fundamentação. Tem a pessoa inspecionada, após isso, de oito a quinze dias para se pronunciar sobre o acerto ou não da medida administrativa, após o que será elaborado o relatório definitivo contendo as seguintes informações: identificação (nome, categoria e número profissional) e assinatura dos funcionários inspetores; identificação da pessoa inspecionada, sua denominação social, número de identificação fiscal, local da sede e serviço local ao qual pertence; menção das alterações a serem feitas no tocante aos dados existentes nos controles da Administração tributária; datas de início e fim dos atos de inspeção e das suspensões e interrupções acaso verificadas; âmbito e extensão do procedimento; descrição dos motivos que deram origem ao procedimento, com indicação do número da ordem de serviço ou do despacho que o motivou; informações complementares, inclusive os principais devedores dos sujeitos passivos e dos responsáveis solidários ou subsidiários pelos tributos em falta; descrição dos fatos que possam ocasionar responsabilidades solidárias ou subsidiárias; acréscimos patrimoniais injustificados ou despesas desproporcionais efetivadas pelo sujeito passivo dentro do período investigado; descrição dos fatos relevantes que modifiquem os valores declarados ou a declarar sujeitos à tributação, com referência aos meios de prova e aos fundamentos legais que suportam a cobrança; indicação das infrações tributárias verificadas e correspondentes autos de notícia levantados e dos documentos de correção emitidos; descrição sucinta dos resultados dos atos de inspeção e propostas formuladas.

O relatório definitivo de inspeção tributária será submetido à sanção do Diretor-geral dos Impostos, cujo requerimento conterà as matérias sobre as quais os inspetores pretendam que recaia sancionamento, considerando tal pedido deferido tacitamente se não houver pronunciamento daquela autoridade em seis meses. Pode o próprio inspecionado solicitar a referida aprovação, caso o procedimento conclua pela regularidade do comportamento tributário por ele observado. Assume, pois, natureza jurídica vinculativa entre as partes, de

modo que a Administração tributária, em relação à pessoa inspecionada, não poderá proceder em sentido diverso ao das conclusões contidas no relatório, pelo menos nos três anos que se seguirem, contados da notificação, exceto se for apurado posteriormente simulação, falsificação, violação, ocultação ou destruição de quaisquer elementos importantes para o objeto da inspeção.

10.2. Métodos Indiretos de Tributação.

Viu-se que o procedimento de inspeção só pode fluir corretamente se o contribuinte atender ao dever de cooperação, concorrendo com atos que auxiliem o demonstrar dos fatos tributários e a nutrir os funcionários competentes de informações e subsídios relacionados com as obrigações tributárias.

Quando o sujeito passivo não colabora suficientemente com o desenrolar da inspeção, seja porque fornece de modo incompleto os dados atinentes aos fatos tributários, seja porque se recusa mesmo a apresentá-los como forma de protesto ao procedimento instaurado, é possível que só reste ao ente tributante optar pela adoção dos métodos indiretos de tributação, a única maneira encontrada para se quantificar o tributo devido, ante a certeza de que fatos tributários ocorreram.

Em outras palavras: o fisco, no procedimento investigativo, ao constatar que a pessoa praticou atos sujeitos à tributação, mas não havendo como se chegar à matéria coletável diretamente, isto é, com base nos elementos reais que caracterizaram a obrigação, acaba recorrendo aos métodos indiretos de tributação.

Constitui, portanto, num processo de apuramento do imposto plasmado na verificação de indícios ou índices que presumem a existência do imposto e num certo *quantum*. Embora seja potencialmente utilizável em qualquer imposto, na prática o método indireto encontra grande margem de aplicação na área do IRS, IRC e do IVA.

Por ser, de outra sorte, um método calcado em índices ou indícios, está muito mais vulnerável a erros do que o método direto; logo, se mostra suscetível a cometer injustiças e a proporcionar inseguranças jurídicas. Daí ser usado como último recurso, subsidiariamente, quando de efetivo não for possível averiguar a obrigação tributária com base em elementos diretos. Cabe ao fisco provar que não se pode lançar mão do método direto, afastando-se a presunção de veracidade das declarações do sujeito passivo.

Há um outro sentir da parte de Cidália Maria da Mota Lopes, ao se referir às pequenas e médias empresas – PME serem tributadas pelo método indireto, no que tange aos rendimentos auferidos:⁴⁰⁷

“Com efeito, a tributação com base nos métodos indirectos, ou seja, no rendimento presumido, poderia trazer vantagens para as PME na medida em que sua adopção conduzisse a um aligeiramento das obrigações contabilísticas e fiscais destas empresas. Trata-se, todavia, de uma vantagem limitada e discutível, pois que as exigências contabilísticas e fiscais têm virtudes pedagógicas, ao incentivarem o empresário a dotar-se dos instrumentos de informação necessários para uma boa gestão da sua empresa”

Por seu turno, ao remanescer como única possibilidade a adoção dos métodos indirectos, cabe à Administração tributária provar que esta foi a alternativa a ser seguida, face a inconsistência de dados e elementos fiscais-contábeis fornecidos pelo sujeito passivo e até mesmo em virtude da sua recusa em disponibilizá-los para o fisco.

Há inclusive decisão do TCA de que uma vez demonstradas pelo fisco as condições factuais para adoção dos métodos indirectos, cabe ao contribuinte comprovar a ilegitimidade desta escolha, seja porque ausentes tais condições, seja porque, mesmo por este método, houve erro na quantificação da matéria tributável⁴⁰⁸.

⁴⁰⁷ *A Fiscalidade das Pequenas e Médias Empresas*, p. 239

⁴⁰⁸ TCAs Pº 01046/03 de 11/01/2005, in *Bases Jurídico Documentais* <http://www.dgsi.pt>.

As hipóteses de efetuação do método indireto estão apontadas no art. 87 da LGT, a saber: a) quando o sujeito passivo estiver no regime simplificado de tributação;⁴⁰⁹ b) impossibilidade de comprovação e de quantificação da matéria tributável de forma direta e correta com esteio nos dados da contabilidade; c) a matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem motivo plausível, mais de trinta por cento para menos ou, durante três anos seguidos, mais de quinze por cento (para menos, é óbvio) do que resultaria da aplicação dos indicadores objetivos da atividade de base técnico-científica previstos na lei; d) sem motivo justificado, os rendimentos declarados em IRS distanciarem significativamente para menos dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas; e) sem justificativas fundamentadas, os sujeitos passivos acusem resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, salvo nos casos de início de atividade ou em três anos durante um período de cinco; f) constatação de divergência não fundamentada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo do patrimônio ou de consumo evidenciados pelo sujeito passivo no período de tributação.

De posse destas possibilidades, José Casalta Nabais⁴¹⁰ enxergou espaço para uso dos métodos indiretos em quatro situações jurídicas bem distintas. A primeira, por opção do próprio contribuinte, ao se encaixar no sistema simplificado de tributação; a segunda, pela impossibilidade de aplicação do método direto, porque os elementos que estariam lhe dando suporte são inconfiáveis ou inexistentes; a terceira, por uma tributação normal imposta, face o desvio significativo do lucro apurado para menos ou havendo reiterados resultados negativos ou nulos; a quarta, pela presunção de não declaração de rendimentos decorrentes de manifestações de fortuna e ao acréscimo de patrimônio ou de consumo evidenciados.

Ao que o jurista citado conclui, em quase todos os casos (exceto na impossibilidade de quantificação pelos métodos diretos), haver, logo à partida, permissão para apurar-se um rendimento normal diverso daquele acusado na contabilidade, ainda que esta se encontre de acordo com as normas contábeis e fique disponibilizada para o fisco.

⁴⁰⁹ Veja-se que aqui o método indireto não é utilizado subsidiariamente, em caráter excepcional, mas é inerente à própria essência do regime.

⁴¹⁰ *Direito ...*, ob. cit, p. 320.

Quanto à hipótese c) atrás descrita, J. L. Saldanha Sanches⁴¹¹ entende que o uso dos métodos indiretos poderá suscitar erros e arbitrariedades, porque mesmo que fossem aferidos indicadores objetivos de base técnico-científica da atividade de certo segmento econômico, um contribuinte poderia desviar-se deles em função de contingências econômicas personalíssimas, pois o seu mau desempenho poderia ser causado por uma gestão administrativa incipiente.

Ademais, o Subgrupo responsável por analisar alguns problemas relacionados ao Procedimento, Processo e Relação entre a Administração Tributária e os Contribuintes, já mencionado no introito do presente escrito, embora reconheça existir tais indicadores em outros sistemas fiscais, recomendou ser fundamental remover os óbices que impedem a fixação destes índices em Portugal e, em não sendo isto possível, deixou como alternativa retirar esta hipótese da legislação e “introduzir no sistema métodos mais aperfeiçoados de tributação indirecta”⁴¹² (sic.).

Já respeitante à hipótese d), este mesmo Subgrupo⁴¹³, após inferir que a jurisprudência superior tende a rechaçar os métodos indiretos se o contribuinte demonstrar que mobilizou nos anos a que respeita a tributação capitais suficientes já detidos em conta de depósito a prazo para efetuar a aquisição sem que tenha de apresentar a fonte dos rendimentos, acabou recomendando a mudança na legislação, de modo a ficar claro a dispensa do sujeito passivo de fazer prova da fonte de seus rendimentos ou de sua afetação, “...bem como deverá passar a constar na lei que, além dos suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios às sociedades, as prestações suplementares de capital também constituem pressuposto para a aplicação do método indirecto...” (sic.).

Fixada a matéria tributável pelos métodos indiretos, a sua impugnação dependerá de prévia reclamação a ser manejada em procedimento específico denominado de revisão da matéria

⁴¹¹ *Ob. cit*, p.313.

⁴¹² *Competitividade... ob. cit*, pp 861 a 862

⁴¹³ *Ob. cit*, pp. 862 a 864.

coletável, previsto no art. 91º da LGT. Nele os valores apurados com o método indireto serão testados pelo perito do fisco, pelo perito do contribuinte e, se este último requerer, por um perito independente, nomeado entre aqueles que figurarem em listas distritais organizadas pela “Comissão Nacional de Revisão”.

Se dentro deste procedimento de discussão houver acordo entre o perito da administração tributária e o perito do sujeito passivo, a matéria tributável apurada será considerada como caso resolvido, não mais sendo possível revisá-la ou impugná-la nas vias administrativas ou judiciais.

Se, no sentido inverso, inexistir conciliação, a matéria tributável fixada pelo fisco ficará sujeita à revisão e à impugnação administrativa ou judicial, nos termos em que o são os atos em matéria tributária, muito embora, na avaliação indireta, se esteja diante de um ato em matéria tributária de segundo grau e, nestes termos, não haja espaço para qualquer impugnação administrativa necessária. Além disto, não havendo acordo e decidindo a administração tributária em sentido diferente do parecer coincidente do perito do sujeito passivo e do perito independente, a reclamação graciosa ou a impugnação judicial que se seguir terá efeito suspensivo, independente da prestação de garantia quanto à parte da liquidação controvertida em que aqueles peritos estiverem de acordo.

O modelo atual de aplicação dos métodos indiciários em Portugal evoluiu muito no tocante a garantir os direitos do contribuinte, como acuradamente percebido pelo jurista António Carlos dos Santos⁴¹⁴. No ver dele, inúmeros princípios jurídicos estão asilados na atual metodologia, a saber: legalidade, pois seus mecanismos de aplicação estão previstos na lei e respeitam os princípios constitucionais; subsidiariedade, vez que o método indireto só age depois de se mostrar falha a avaliação direta; prazo de caducidade menor, porquanto se trata de um regime extraordinário (e não ordinário) de tributação; fundamentação das decisões a ela vinculadas, aqui a ser exercitada com mais vigor do que o usual; valorização da audição prévia do contribuinte como corolário do princípio da participação; definição mais clara da repartição do ônus da prova, de sorte que compete ao fisco provar os pressupostos de aplicação dos

⁴¹⁴ “A Avaliação Indirecta e as Garantias dos Contribuintes”, p. 197 e ss.

métodos indiretos e compete ao sujeito passivo demonstrar o exagero na quantificação; impugnabilidade, eis que o ato de avaliação indireta da matéria coletável perpassa pela revisão judicial; publicidade dos critérios para a avaliação indireta, através da ampla divulgação prévia aos contribuintes dos parâmetros de seleção usados para este efeito, de forma a propiciar aos interessados um debate proveitoso dos indicadores técnico-científicos encontrados, em atendimento simultâneo da igualdade e da transparência da atividade tributária.

10.3. Sigilo fiscal.

Entende-se por sigilo fiscal a garantia que o contribuinte possui com vistas a obstar a divulgação de informes sobre a sua situação econômico-financeira ou sobre o estado dos seus negócios e atividades por parte dos integrantes do fisco e que, de algum modo, possa prejudicar o seu relacionamento com terceiros ou ponha a pique a sua própria sobrevivência patrimonial.

As cautelas são sérias a ponto do funcionário faltoso ser sancionado criminalmente pela divulgação indevida, sem prejuízo do procedimento administrativo disciplinar aberto para apuramento da conduta. Reconhece-se até responsabilidade indenizatória por quem incorrer no abuso.

Antes uma garantia absoluta, a inadmitir exceções, posto imacular a incolumidade da vida privada, sabe-se que hoje se incentiva até a troca de informações entre fiscos de países diferentes e até em nível intraestatal, em se tratando de entes soberanos que optaram pela forma federativa e que distribuíram competências tributárias entre as unidades autônomas⁴¹⁵.

⁴¹⁵ Uma omissão de receita, por exemplo, pode repercutir em tributos diferentes, cujas competências estejam entregues para entidades federativas distintas, por isso ser aconselhável – do ponto de vista da política fiscal – que estas entidades firmem acordos de mútua colaboração, se isto não estiver previsto na lei.

Em níveis supranacionais, a Organização das Nações Unidas – ONU propõe um modelo de troca de informações fiscais entre os estados pactuantes para evitar bitributações, salvo se tais informações comprometerem a ordem pública, além de focar gestões na profilaxia de fraudes ou evasões fiscais, muito comuns em países em desenvolvimento.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE incentiva a troca de informações fiscais entre os países, com vistas a frear o fluxo de capitais sonegados, e faz publicar “listas negras” de nações que costumam não cooperar com estas ações solidárias.

Respeitante à troca de informações fiscais previstas neste último organismo internacional, não podem ser opostas pela autoridade requisitada quaisquer exceções que emperrem o envio dos dados ante o argumento do sigilo bancário.

Evidentemente, ainda perante a OCDE, a informação fiscal obtida permanecerá como sigilosa no Estado requerente, na forma da sua legislação interna, e será utilizada pelas autoridades competentes – e por mais ninguém - encarregadas da liquidação (em sentido amplo) de tributos especificamente considerados, muito embora possa ser revelada em audiências de tribunais e em decisões judiciais.

Por outro lado, este dever informativo deixará de ser atendido se o Estado requerido tiver que tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação, à sua prática administrativa ou contrárias às de outro Estado contratante; ou tiver que fornecer informações que não possam ser colhidas com base na sua própria legislação, ou no âmbito da sua prática administrativa normal ou nas do outro Estado contratante; ou, por fim, tiver que transmitir subsídios reveladores de segredos ou processos comerciais, industriais, tecnológicos e profissionais ou cuja comunicação ameace a ordem pública.

Mas não constitui recusa justificável o fato da informação não interessar internamente o Estado requisitado, nem porque depende de quebra de segredo bancário ou esteja na posse de mandatário, agente fiduciário ou estar conexa com os direitos de propriedade de uma pessoa.

Este diálogo externo ou interno tem o propósito de aumentar a eficiência da fiscalização e viabilizar a constituição do crédito tributário. Do ponto de vista prático, entretanto, nem sempre isto acontece, máxime naquelas situações em que o sujeito passivo beira a ruína financeira e o sujeito ativo detentor das informações prefere cobrar e receber primeiro o tributo que lhe pertence para depois divulgá-las para outros entes tributantes interessados.

Também em nível de conteúdo se vem tolerando que certas informações ganhem conhecimento do público em geral. Parece haver o entendimento de inexistir violação de segredo fiscal se os dados publicizados se referem às representações fiscais para fins penais, inscrições do crédito tributário como preparativo à cobrança judicial ou a dívidas parceladas. O argumento reside no fato de ser maior o prejuízo em não divulgar ditas informações do que divulgá-las: interessa ao público em geral saber se esta ou aquela pessoa anda com boa saúde financeira ou beira a falência ou insolvência civil, sobretudo aquelas que interagem no mercado aberto vendendo participações societárias em bolsa de ações.

Justifica-se também a transferência de informações fiscais – não implicando isto em quebra abusiva de sigilo – quando forem cruciais ao subsídio de investigação policial, a instrução judicial ou a procedimento administrativo disciplinar, só para ficar nalguns exemplos. Aqui o acesso a dados conseguidos pelo fisco se mostra de extremo interesse para o exercício de festeadas atribuições institucionais, face o possível cometimento de graves infrações repulsadas pela sociedade.

Embora focado no tema da presente pesquisa, fez-se em capítulo anterior – sob a epígrafe de confidencialidade - uma pequena abordagem do sigilo fiscal em terras brasileiras e portuguesas.

Resta pontuar, neste momento, que o sigilo fiscal não se limita aos integrantes da Administração tributária, como faceta do segredo da profissão, como erroneamente a expressão possa induzir, mas se estende para além destas fronteiras, atingindo todos aqueles que por algum motivo passem a tomar conhecimento de dados do contribuinte e que não possam ser revelados.

Todavia, como se viu em seção anterior, é possível que um elemento tutelado por sigilo fiscal seja transmitido em algumas situações, como na hipótese da administração tributária, por imposição de lei, colaborar com outras entidades públicas, na medida dos seus poderes (LGT, art. 64-2). Isto quer apenas dizer que é possível haver a quebra do sigilo com fins cooperativos, desde que a necessidade da informação buscada seja sopesada ante o prejuízo face a revelação dos elementos para outros serviços públicos. É pela medida dos poderes exercidos pelo ente requisitante que se traz o questionamento destes poderes prevalecerem sobre o dever de guarda, em face da intensidade que assumem, em face da legitimidade que ganham, a ponto de acederem conteúdos sigilosos.

Com efeito, o sigilo fiscal se coaduna com a Lei 67/1998, de 26 de outubro, que transpõe para a ordem interna lusitana a Diretiva nº 95/46/CE, de 24 de outubro de 1995, do Parlamento Europeu e do Conselho, que visa dar guarida aos dados pessoais, inclusive com previsão de reparo de danos caso haja vazamento das informações ou tratamento ilícito delas. Neste caso, admite-se a transferência dos dados para a “Comissão Nacional de Protecção de Dados”.

E se relaciona com o Decreto-Lei 29/2008, de 25 de fevereiro, designadamente em seu art. 16º, que advertiu estar acobertado pelo sigilo fiscal o dever de comunicação, informação e esclarecimento à Administração tributária sobre esquemas propostos ou atuações adotadas que tenham o fito de obter vantagens fiscais, em ordem ao combate ao planeamento fiscal abusivo.

Além de coabitar, sem conflito, com a Lei 46/2007, de 24 de agosto, que regimenta o acesso aos documentos administrativos, sua reutilização, e prega a possibilidade de alguém ter acesso aos dados de terceiros - inclusive postados como contribuintes – desde que mostrem interesse direto, pessoal e legítimo suficientemente relevante face o princípio da proporcionalidade. Claro que se a informação pretendida está sob o manto do segredo fiscal não poderá ser desvendada.

Nem pode ser desvendada diante do que prescreve o Estatuto dos Deputados, aprovado pela Lei 7/1993, de 1º de março (art. 12º), ao apontar como garantias para o exercício das funções deste parlamentar a de que as entidades públicas se submetem ao dever geral de cooperação, fornecendo os elementos, informações e publicações oficiais solicitados. No entender de Abílio Manoel de Almeida Morgado, tais obrigações assumidas pela administração pública não passam de “... um mero dever geral de colaboração com os Deputados, que não autoriza, de todo, a que perante ele ceda o sigilo fiscal.”⁴¹⁶

Mas o segredo abre passagem para informações colhidas com fins estatísticos, aventadas na Lei 22/2008, de 13 de maio, que em seu art. 4º admite às autoridades estatísticas exigirem o fornecimento de quaisquer elementos necessários à produção de estatísticas oficiais e estabelecer a recolha de dados que assuma relevância nesta área. Aqui o informe protegido pelo segredo fiscal integrará um dado relacionado a uma categoria de contribuinte ou a um segmento econômico, não sendo utilizável individualmente ou com identificações desta ou daquela pessoa.

10.4. Sigilo bancário.

A ideia do segredo bancário visa proteger o cidadão contra a possibilidade do fisco acessar dados seus que são de conhecimento e domínio das instituições financeiras. A quebra deste sigilo, por um lado, pode constituir num ferramental importante para combater a evasão fiscal, vez que os elementos bancários podem acusar manifestações de riqueza incompatíveis com a

⁴¹⁶ “*Sigilo Fiscal em Portugal*”, p 216.

carga tributária espontaneamente assumida pelo contribuinte e comprovar recolhimentos insuficientes de tributos.

As implicações desta garantia devem ser examinadas à luz do princípio da transparência fiscal, a partir do qual a atividade financeira deve fluir num ambiente de abertura, clareza e simplicidade.

Com efeito, o Estado há de conduzir a sua gestão financeira em bases sólidas de responsabilidade fiscal, norteadas por práticas ímpolutas dos funcionários públicos e pela racionalização dos gastos frente ao caráter limitativo das receitas.

O princípio da transparência fiscal atraiu o culto de organismos internacionais e supranacionais expressivos. O Banco Mundial aderiu em 1994 a uma política de abertura das informações (*information disclosure policy*), consistente em deixar sob domínio público os documentos antes considerados confidenciais e em incentivar a participação da coletividade no processo de desenvolvimento.

Já o Fundo Monetário Internacional – FMI aprovou uma espécie de cartilha de boas práticas para a transparência fiscal, o *Code of Good Practices on Fiscal Transparency – Declaration of Principles*, instrumento por meio do qual são fixadas algumas diretrizes nesta área, a saber: clareza de competências e responsabilidades, traduzida na posição do setor governamental se distinguir nitidamente do restante da economia, inclusive com claras definições das competências políticas e administrativas a serem empreendidas, inclusive no enquadramento legal e administrativo para a atividade fiscal; disponibilização pública dos dados e informações relacionadas com a atividade estatal executada, em execução e a ser desenvolvida; orçamento aberto no sentido dele especificar os objetivos da política fiscal, o enquadramento macroeconômico, a base política e a assunção dos riscos fiscais, materializado em dados apresentáveis de maneira a facilitar a análise política e a promover a responsabilidade (*accountability*), com a instauração de procedimentos para execução e acompanhamento das despesas e com a feitura de relatórios periódicos, compreensíveis e

confiáveis, nos quais devem ser apontados os eventuais desvios orçamentais; e, finalmente, a submissão das informações fiscais a auditorias públicas e independentes.

A OCDE, por sua vez, fez publicar convenção na qual se percebe a prioridade aos mercados livres, ao combate aos paraísos fiscais e à sonegação pela via dos preços de transferência (*arm's length*); além disto, a organização é patrocinadora do *Forum Global da Transparência*, cuja titulação dispensa grandes explicações.

Se, de um lado, deve-se em tese manter em reserva os dados bancários do contribuinte, de outro a necessidade de acessá-los resulta do princípio da proteção da concorrência, de fundo econômico e tributário. Isto porque um dado contribuinte, ao praticar a sonegação, coloca-se em reprovável vantagem competitiva frente a um concorrente seu que honre as suas obrigações tributárias. É dever do Estado fiscal não só se postar neutro diante da concorrência (ou interferir minimamente através de agências regulatórias), como também agir buscando corrigir anormalidades de mercado causadas pela evasão fiscal.

Discussão prática importante para o tema em foco atine ao modo pelo qual o sigilo bancário deva ser desconsiderado. Para uma corrente de pensamento, esta possibilidade só viria antecedida de autorização judicial, após detalhada exposição de motivos que dê azo ao acesso bancário. Para outra fileira, entretanto, a quebra do sigilo viria pelas mãos da autoridade administrativa apontada na lei, sem exame prévio do Judiciário mas calcada em procedimento administrativo próprio, como forma de propiciar o rápido acesso às contas bancárias e o sucesso da investigação fiscal, o sonegador surpreendido e impotente para efetuar manobras dissimulatórias.

Para a primeira corrente prevalece o resguardo à privacidade, não pode o Estado a pretexto algum romper unilateralmente a barreira do mundo particular do cidadão para devassar a sua vida econômico-financeira, sem antes haver exame acurado por parte da autoridade jurisdicional; chega-se até a dizer que a quebra sem chancela judicial ofende os ideais de justiça e segurança do estado de direito, pois o valor da intimidade confere ao indivíduo

permitir aceder ao seu património pessoas especialmente designadas, para as quais lhes foram confiadas a guarda, posse e conhecimento da existência de seus bens..

Para a segunda o interesse público reclama a premência da medida sem o beneplácito do juiz, sob pena de comprometimento da eficiência fiscal pelo prisma da atividade tributadora. Mas esta prerrogativa não credencia o fisco a fazer uso do acesso bancário indiscriminadamente, a tomar conhecimento irrestrito dos dados do contribuinte sem uma relação de causalidade entre o elemento financeiro a ser verificado e a obrigação tributária supostamente descumprida, sem ser anteposto um rol de justificativas que consubstanciem a investigação bancária, sem terem sido esgotados outros meios investigativos de igual robustez que possam chegar às mesmas conclusões, sem a abertura, enfim, de um procedimento administrativo no qual se demonstre a necessidade da medida.

Nem, por outro lado, implica em penetração repulsiva à privacidade de terceiros, notadamente quando se vê que as verificações recaem sobre o dado financeiro ou contábil presente nos lançamentos bancários, sem identificação de pessoas estranhas ao investigado.

Em conclusão, a melhor alternativa encontrada reside na ponderação da prerrogativa do fisco em investigar fatos econômicos *versus* o direito individual à privacidade, embora, na anamnese dos casos concretos, esta tarefa seja de difícil medição.

A verdade é que a tendência mundial é na direção de relativizar a invulnerabilidade do sigilo bancário, conforme os modelos atualmente adotados nos EUA, Itália, Áustria, Alemanha, Espanha, Bélgica, Holanda e França, só para ficar nestas nações.

A própria OCDE já produziu informe pelas mãos do seu Comitê de Assuntos Fiscais no intuito de admitir o acesso diretamente pelos administradores tributários, como procedimento excepcional à confidencialidade bancária. A quebra se concretiza de diversas formas: quanto à intensidade de comunicação, o acesso se dá através de declaração automática de informações

por parte da instituição financeira; a interligação entre o fisco e as instituições financeiras para acesso aos bancos de dados bancários; a solicitação direta da Administração tributária à instituição financeira a respeito de determinado contribuinte, em casos de infrações fiscais com repercussão penal. Quanto aos poderes conferidos ao fisco, este pode obter as informações sem quaisquer limites; outros têm seu exercício dependente de requerimento administrativo prévio, citação administrativa ou autorização de um comissário independente; há casos, ainda, em que o fisco pode confiscar documentos bancários ou examinar *in locu* os registros bancários. Quanto à extensão dos sujeitos, a quebra pode alcançar até pessoas livres de suspeitas ou membros da família do investigado. Tais procedimentos, portanto, variam de legislação para legislação.

De todo o modo, a quebra do sigilo bancário transmite ao fisco o dever de preservação das informações e dados extraídos.

Portugal, até certo momento, só admitia o rompimento do segredo se houvesse procedimento penal em curso e mandado autorizativo expedido por um tribunal. Predominava a ideia da não cooperação fiscal e a quase absolutização do direito à privacidade, com apoio do Tribunal Constitucional.

A pretexto de se tributar rendimentos escondidos mediante fraude, adveio a Lei 94/2009, de 1º de setembro, a qual empreendeu mudanças no rigor do segredo bancário. Continuou a regra de que o sigilo bancário, para ser vazado, necessitaria de autorização judicial, mas agora abriu-se a possibilidade de através de lei serem admitidos casos em que a Administração tributária aceda às informações independente de prévio pronunciamento do juiz.

Assim, pela LGT (art. 62º e ss.), é possível ao fisco ter acesso a dados bancários automaticamente, quanto a contribuintes em situação irregular ou pertencente a setor econômico de risco, tendente a falcaturas, além das transferências entre países, inclusive para paraísos fiscais.

De modo não automático e sim a pedido da Administração tributária, são estes os casos atuais previstos para revelação de dados bancários, sem a obrigatoriedade de aviso prévio ao titular da conta: os pagamentos via cartões de débito e crédito – sem identificação dos seus titulares - feitos a sujeitos passivos integrantes de certos setores econômicos receptores de rendimentos classificáveis na categoria B de IRS e IRC; havendo a prática de crime em matéria tributária; havendo indícios de inverossimilhança ou inexistência das declarações tributárias; havendo indícios de acréscimos patrimoniais não justificados; havendo necessidade de se verificar qualquer registro contábil em caso de contabilidade organizada; havendo necessidade de se verificar pressupostos de regimes fiscais privilegiados; detecção de situações que sejam pressuposto para escolha pelos métodos indiretos de apuramento da matéria tributável.

Portanto, nestas hipóteses, o fisco terá acesso direto aos lançamentos bancários, restando ao sujeito passivo apenas interpor recurso com simples efeito devolutivo, mas, sendo provido, os elementos colhidos não poderão ser usados contra ele.

Poderá também o fisco ter contato com documentos e registros bancários de familiares e terceiros que mantenham relação especial com o investigado, mas neste caso tais pessoas poderão se recusar em exhibi-los espontaneamente, além de caber recurso com efeito suspensivo.

A vulneração dos dados bancários pela fiscalidade acaba por se tornar um poder-dever da Administração pública, que precisa reunir os subsídios necessários para sustentar as exigências ao tributo sonegado e inibir a repetição de práticas fraudulentas que tantos prejuízos trazem para o erário e para a sociedade.

Sobre as recentes alterações promovidas nesta área pelo legislador português, o depoimento de J. L. Saldanha Sanches e João Taborda da Gama:⁴¹⁷

“... A lei portuguesa parece finalmente ter começado a acertar o passo com o cortejo fúnebre do sigilo bancário, juntando-se aos regimes dos restantes países da OCDE, ou mais correctamente a todos os países que foram consequentes na entrega aos particulares do essencial da gestão dos tributos ... O regime actual não vai tão longe como sempre defendemos, mas é uma mudança no sentido certo...”

O que se vê, em síntese, não só em Portugal mas na maior parte do Ocidente, é um movimento transnacional no sentido de coibir práticas fraudulentas, a serviço de pessoas imbuídas em enriquecerem ilicitamente às custas do erário, deixando de supri-lo com os tributos necessários e escondendo o produto da pilhagem nos subterrâneos das instituições financeiras e dos paraísos fiscais, imantados pelo sigilo bancário.

Logo, se de um lado não se mostra crível dotar o sigilo bancário de barreiras intransponíveis, do outro convém acautelar-se o procedimento de quebra com mecanismos que não façam desta possibilidade um abuso, um gesto arbitrário, a arranhar o direito à privacidade com devassas indiscriminadas, descabidas e generalizantes. Como sói acontecer no direito, aqui também há que se usar da ponderação e do bom senso.

⁴¹⁷ *Ob. cit*, p 290

Conclusões.

1- O aprimoramento dos princípios regentes do procedimento administrativo tributário ajuda a valorizar e fortalecer o debate extrajudicial de exigência de tributos, pois quanto mais assentado em princípios científicos, mais os julgamentos administrativos gozarão de fidedignidade por parte das autoridades constituídas. Uma decisão proferida como produto final de um processo de discussão em que as partes envolvidas tiveram a ampla liberdade de expor seus argumentos e ofertar provas e contraprovas, decerto trará a segurança necessária à sociedade de que a cobrança da exação merece ser afastada ou não do mundo jurídico.

2- Sem embargo de se reconhecer a consistência científica da teorização do jurista Humberto Ávila, prefere-se trilhar o pensamento clássico em que subordina as regras e os direitos aos princípios, até porque tanto a legislação procedimental portuguesa como a brasileira dá destaque aos princípios, a ponto de apresentá-los antes da apresentação das demais normas, como demonstração inexorável de que os princípios, ao surgirem em primeiro lugar nos diplomas estudados, dão a pista de que preponderam sobre o restante das regras jurídicas. Vale, por outro lado, derredor dos princípios, a teorização inspirada no direito alemão de que do aparente conflito existente entre eles far-se-á uma interpretação ponderada para identificar qual deverá prevalecer caso a caso, respeitado o núcleo essencial de cada um.

3- No direito português, alguns dos princípios aplicáveis ao procedimento administrativo tributário encontram salvaguarda desde a Constituição Republicana em vigor. E se espriam por toda a legislação pertinente na espécie, passando desde o Código de Procedimento Administrativo, de aplicação subsidiária à discussão administrativa de exigência do imposto, passando pela Lei Geral Tributária e, de modo particular, pelo Código de Procedimento e de Processo Tributário, muito se embora nem sempre se perceba entre eles uma uniformização terminológica e conteudística no tratamento dos princípios e dos demais institutos.

A propósito da disciplina única a respeito do procedimento administrativo tributário, diverso caminho foi percorrido pelo direito brasileiro, apesar de constarem em texto constitucional

muitos princípios adotáveis no processo administrativo tributário. Isto deflui da forma federativa adotada no país, pois face a autonomia que impregna as entidades dela integrantes, cada uma isoladamente assume a competência de legislar sobre a discussão a ser encetada dentro do Poder Executivo, a ponto de poder existir milhares de leis de mesmo feitio, muitas delas deturpando ou simplesmente ignorando os princípios aqui analisados. Entretanto, nada impede – há inclusivamente autorização constitucional para tanto – que se elabore uma lei nacional de normas gerais atinentes ao processo administrativo fiscal, na qual confortavelmente pousariam os princípios jurídicos sob estudo.

4- As normas de direito procedimental tributário asseguram o Estado de Direito Democrático, fundado na realização dos valores irredutíveis da igualdade, liberdade, segurança jurídica, solidariedade e exaltação à dignidade da pessoa do contribuinte, esta última influenciando a sua capacidade contributiva.

Em ambos os ordenamentos se identificam cautelas no intuito de fazer sentir o estado de direito democrático no procedimento administrativo tributário, através das suas mais diversas manifestações. Há apenas entre eles uma inversão de palavras, embora esta pequena distinção não comprometa a essência do princípio: enquanto em Portugal se usa a expressão *estado de direito democrático*, no Brasil preferiu-se chamar *estado democrático de direito*, conquanto tenha acertado o constituinte lusitano ao entender que antes de ser democrático o Estado haverá ser de direito, vez que o Estado pode ser implantado legitimamente, dentro de uma ordem legal admitida pelo povo, mas não necessariamente refletir uma democracia e sim uma autocracia.

5- Exprime o princípio da legalidade a ideia de que o Estado, seus dignatários e os cidadãos estão com suas vidas e relações regidas pelo direito, com suas fontes de referência correspondentes, entre as quais a lei figura como principal instrumento do sistema jurídico.

No campo do direito fiscal, a essência da legalidade se associa ao raciocínio da cobrança de tributos decorrer da lei, da qual resulta como contrapartida imediata o dever fundamental do contribuinte pagá-los. No campo do direito administrativo, uma das formas mais rigorosas do

princípio é a denominada legalidade objetiva, pois ao administrador público, ao contrário do direito privado, é permitido seguir aquilo que esteja expressamente previsto, na ideia de que o que não está claramente permitido estará irremediavelmente proibido. Tal assertiva repercute no procedimento administrativo tributário, pois a margem de discricionariedade na atividade de exigir tributos é quase nenhuma.

Como não poderia deixar de ser, Brasil e Portugal adotam os princípios da legalidade geral e da legalidade objetiva e os transportam para o processo de accertamento da exigência do tributo, desenvolvido no seio da Administração Pública, embora no último país citado algumas faculdades deles decorrentes avulsem estatuta constitucional, designadamente o direito de resistência.

6- Se, de um lado, o Estado precisa assegurar receitas suficientes para satisfazer as carências sociais e reequilibrar a oferta das oportunidades através de políticas públicas, do outro a carga tributária total criada pelo Estado haverá de ser repartida de maneira justa e equilibrada por entre os súditos, na medida em que cada um deles possa suportá-la sem arruinar seu patrimônio. Neste compasso, tal sentimento de justiça naturalmente deve permear o procedimento administrativo tributário, pois a discussão acerca da exigência fiscal deve estar pautada no pressuposto de que o tributo haverá de ser cobrado de quem efetivamente é responsável e no montante correto. Ou, em síntese, exigir de quem deve e não exigir de quem não deve, vale aqui a obviedade.

Encontra o princípio idêntica recepção na ordem jurídica brasileira e lusitana, apesar de na primeira – diferente da segunda - o princípio ser mais conhecido como *justiça fiscal* e encontrar mais abrigo na doutrina, em vez de contar com previsão específica no texto constitucional.

7- Respeitante ao fenómeno tributário, irradia-se a solidariedade social pela afirmativa de que o bem-estar coletivo necessita ser custeado pelos tributos. Contudo, o princípio não autoriza que este objetivo seja perseguido a *qualquer custo*, sem encontrar freios em outros vetores

como a capacidade contributiva, isonomia e justiça fiscal. A solidariedade encontra espaço até certo limite, até onde for possível haver disposição (no sentido jurídico) da sociedade, a de poder colaborar sem sacrificar direitos que lhes são inerentes. Logo, tal princípio pode servir de forte argumento para coibir investidas desmesuradas de incremento fiscal.

Um procedimento administrativo tributário calcado em regras e num modo de conduzir claro, coeso e equânime refletirá bem este sentimento, inclusive ao admitir a participação ativa do cidadão não só no momento da elaboração da norma procedimental como também quando este mesmo cidadão está a discutir a validade ou invalidade do tributo contra ele lançado. Ao mesmo tempo em que a autoridade fiscal deve se esforçar para saber se a cobrança é legítima, o particular deve se desprender da sua tese se os fatos o convencerem de que a exigência é subsistente. Será, por assim dizer, o estágio mais avançado da solidariedade social no bojo do debate administrativo do tributo e que, em último e definitivo plano, deve ser o estado de espírito reinante no procedimento tributário.

Elevada à condição de uma das metas principais da República Federativa do Brasil, a solidariedade social reverbera também no direito português, conquanto possa encontrar aqui e ali modulações distintas na doutrina.

8- O princípio da proteção da confiança – ou da segurança jurídica, expressão mais usada no Brasil - traz a ideia de que as relações sociais devem estar estabilizadas a bem da própria sociedade e do Estado, protegidas por normas claras e não volúveis. A atividade da tributação não fugiria da influência deste postulado, porquanto os cidadãos não poderiam ficar vulneráveis ao arbítrio das pessoas políticas exigirem tributos na quantidade, qualidade e da maneira que bem entenderem, mesmo que tais pessoas se valham do instrumento da lei. O ato administrativo de cobrança do tributo, como exteriorização formal da sua exigência, deve estar submetido a um processo de discussão ordenado, tanto nas vias administrativas como nas judiciais.

Acresça-se apenas que a expressão *proteção da confiança* atinge melhor a essência do princípio, muito mais inteligível aos olhos dos cidadãos, por se sentirem confiantes - frente a ordem legal estabelecida - quanto a imutabilidade dos atos individualmente praticados e das relações com seus semelhantes.

9- A isonomia visa proteger os indivíduos das arbitrariedades e dos caprichos do aplicador da lei que, a despeito da igualdade existente entre dois ou mais administrados, resolve ditar para eles um direito diferente.

Logo, o modo pelo qual o ato formal de cobrança do tributo será discutido na vertente administrativa terá tratamento uniformizado no que tange aos preceitos gerais diretores do procedimento administrativo tributário. O julgador administrativo haverá de considerar a isonomia de tratamento a contribuintes em condição igual, de sorte que julgar de forma equivocada equivale a lançar (liquidar) *diferente, desigualmente*, pois colocaria em nível desbalanceado o sujeito passivo em relação a outro que esteja em mesma situação.

Neste particular, há comunhão entre os dois sistemas jurídicos sob estudo. No Brasil, a isonomia também é valorizada em sede constitucional que a torna bem explícita ao referenciar que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, a propósito de informar os direitos e deveres individuais e coletivos a serem observados e, especificamente, ao proibir tratamento desigual entre contribuintes que estejam em situação equivalente.

10- Apesar de ser princípio ligado ao direito material mas com reflexos evidentes na matéria sob estudo, o princípio da capacidade contributiva parte do pressuposto básico de ser inócuo exercer a atividade de tributação onde não há riqueza. E vai muito além disto, na medida em que, mesmo existindo riqueza, esta será alcançada comedidamente, com a extrema cautela de não sufocar a liberdade que o indivíduo tem de formar seu patrimônio, garantindo-lhe ampla disposição sobre ele. Se por um ângulo a capacidade contributiva protege o cidadão de pagar tributos além de suas forças, do outro garante que ele não pague menos do que deveria assumir, a bem da solidariedade social.

Sob estes dois prismas, o procedimento tributário realiza os direitos e garantias fundamentais do cidadão-contribuinte, porquanto ajuda a preservar a tutela da propriedade. Um tributo mal cobrado, porque teve sua discussão administrativa instrumentalizada em regras descoordenadas, ou conduzida equivocadamente pelas autoridades competentes, compromete direito fundamental, pode chegar num extremo a significar confisco. Mas um tributo bem cobrado faz realizar a capacidade econômica. Enfim, de um modo ou de outro, a lei procedimental e o seu modo de conduzi-la contribuirão para que só se exija tributo quando, de fato e de direito, a pessoa seja devedora, pois do contrário se estará atentando contra a dignidade cidadã e se estimulando a tirania.

Portugal e Brasil enxergam o princípio dentro da mesma dimensão, inclusive adotando igual nomenclatura no meio doutrinário, não obstante o constituinte brasileiro ter empregado a expressão *capacidade econômica*.

11- Os direitos, interesses e garantias fundamentais derivam dos direitos subjetivos reconhecidos para o homem. Nascem da tutela de valores essenciais, a exemplo da vida, liberdade, igualdade, segurança e propriedade. Quanto a esta última, a atividade de tributar deve encontrar contrapesos, criados pelo próprio ordenamento jurídico, vez que tem o cidadão direito a uma tributação justa e isonômica. Daí porque a proteção dos direitos e interesses do cidadão traduz muito mais um sobreprincípio.

A prerrogativa da tributação equânime transita outrossim pela obediência ao tributo quando exigido *em concreto*. E o processo de concreção da exigência tributária envolve a obtenção da certeza e da liquidez do lançamento, cujo modo de discussão igualmente deverá ser justo e imparcial.

Discutir administrativamente o tributo sem uma disciplina adequada aumentará o risco de que o lançamento errôneo persista porque desenvolvido dentro de um procedimento tendencioso, desigual, injusto e equivocado. E um lançamento que teime em valer como título de exigência

simplesmente porque um princípio procedimental não foi observado na legislação poderá fazer com que o contribuinte – sobretudo a incauta maioria – acabe recolhendo o tributo em dose inadequada, ou, quando nada, passe pelo constrangimento da cobrança judicial e sofra consequências político-administrativas em virtude disto.

Em outras palavras: da mesma maneira que o cidadão conta com escudos gerais forjados pela ordem jurídica instaurada num determinado Estado, há um leque de tutelas especiais que são acionadas quando ele passa a exercer o papel de mantenedor e supridor das necessidades sociais, no instante em que se ocupa de pagar tributos. Foi-se o tempo em que o tributo era cobrado arbitrariamente, ao talante da autoridade governamental, pois esta atividade encontra fortes limitações principiológicas protetivas do contribuinte e de seu patrimônio.

Esta cadeia protetiva do contribuinte é criada tanto pelo direito português como pelo direito brasileiro, conscientes da tentação que acomete o gestor tributário de aumentar a arrecadação de qualquer maneira. O constituinte brasileiro não só reconheceu o sobreprincípio em comento como o homenageou ao nominar uma seção inteira da CFB de *limitações ao poder de tributar*.

12- O que se quer com a separação de poderes é ordenar em patamar constitucional funções primordiais à própria existência do estado, elencando atribuições para o Executivo, Legislativo e Judiciário. A partir desta estruturação que cada um dos Poderes saberá claramente os seus limites de atuação, absolutamente intransponíveis, em ambiente onde poderá fluir com facilidade o controle recíproco anti-exacerbação. Não tem o princípio a intenção de fragmentar o Estado. Este continua uno, indivisível, apenas prerrogativas nucleares por ele desempenhadas são repartidas em esferas diferentes de poder, até para evitar a tirania, a concentração de responsabilidades e a condução dos desígnios polarizada num só ente.

Atine, portanto, a questões ligadas ao exercício das competências dos órgãos de soberania, de forma a distribuir funções estatais primordiais em múltiplos centros de poder. Neste contexto,

ressai importante que o Executivo faça uma análise prévia da exigência do tributo, ao contemplar em seu seio um fórum de discussão específico, no intuito de aplicar uma espécie de controle de qualidade na constituição definitiva do crédito tributário, de modo a submeter ao Judiciário uma cobrança que pelo menos pareça acertada aos olhos da Administração fiscal.

Indiscutivelmente, Brasil e Portugal aderiram à fórmula de Montesquieu para dividir poderes, cada qual os exercendo de acordo com as tradições e vocações estatais que lhes são próprias e que melhor se adequam às necessidades sociais correspondentes.

13- A confidencialidade constitui aspecto importante no procedimento administrativo tributário porque toca valores supremos, ou seja, o direito à informação – ou a não informação - de fatos que sejam de interesse supraindividual, contrapondo-se ao direito de reserva à vida privada, quer de uma pessoa singular (física), quer de uma pessoa coletiva (jurídica).

Mesmo em sede de procedimento administrativo tributário, determinados dados e informações não podem ser revelados para o público em geral, sob pena de por em grave risco a própria integridade econômico-patrimonial do contribuinte. Mas se a materialidade da exigência do tributo depender da exposição de fatos que comprometam sobremodo o sujeito passivo, a confidencialidade será mantida se forem tomadas algumas providências para que o acesso aos autos do procedimento fique restrito às partes e respectivos mandatários.

A confidencialidade é mais conhecida no Brasil como sigilo fiscal. Idênticas discussões são travadas a respeito dos limites impostos ao fisco para que informações particulares do contribuinte sejam divulgadas, inclusivamente no bojo do processo administrativo tributário.

14- No sentido administrativo mais genérico, os órgãos públicos devem assegurar a participação dos particulares na formação das decisões, bem como das associações que tenham como objeto a defesa dos interesses deles. Assim, sem sombra de dúvidas, referido

princípio brota do primado da democracia e da administração aberta, pois a participação cidadã bem demonstra que sobre os atos da vida civil deve a pessoa deles tomar conhecimento. E mais: deve contribuir para a formação das decisões conjuntamente com as autoridades administrativas.

No tocante ao objeto do presente trabalho, através da participação o contribuinte poderá exigir que no bojo do procedimento sejam promovidas audições prévias como decorrência do exercício do contraditório. Note-se, portanto, haver estreita correlação entre aquela e este último, pois a participação surge quando se abre espaço para o contraditório. Mas correlação não traduz identidade.

Aliás, o princípio da participação demonstra muito mais ser um derivativo especial do contraditório – a ponto de se descartar dele - do que ser genuinamente um sinônimo. Tanto assim é que o princípio da participação se espraia para além do procedimento administrativo propriamente dito, pois se expressa também nas audições públicas constituídas com o fito de formar atos e regulamentos administrativos. Enfim, não será exagero afirmar que, em sede de procedimento administrativo, constitui a participação uma espécie de mutação evolutiva do contraditório, criada para atender de maneira completa e profunda os valores da democracia, a essência da administração pública moderna, embora possa se lhe atribuir autonomia valorativa própria como a que parece ter dado o legislador lusitano.

Embora no Brasil os estudiosos da matéria não façam referência à participação como princípio, não há dúvidas de que este princípio guarda certa similitude com o contraditório. Mas é possível dizer que, apesar das semelhanças, não há como confundir um pelo outro, o primeiro com campo de atuação mais genérico, fora e dentro do rito de procedimento, e de significado mais específico, por dizer respeito à faculdade do administrado ser ouvido no instante imediatamente anterior à elaboração das decisões e não durante todo o desenrolar do processo, neste movimento de ação e reação típico do contraditório. Logo, visto sob estas luzes, é de se afiançar que inexiste no direito objetivo brasileiro (nacional e federal) que disciplina o processo administrativo geral e tributário qualquer referência à participação em sentido estrito.

Pela participação o contribuinte poderá obter as informações necessárias para combater exigências tributárias infundadas e de sempre ser ouvido antes de ser proferida uma decisão administrativa. Naturalmente, em face da ausência do princípio da participação no Brasil, o direito à audição prévia não tem ressonância naquele ordenamento jurídico, pelo menos na demarcação conceitual que se deu no direito lusitano. De outra sorte, soa claro que o direito brasileiro cultua o contraditório, mas não chega a evoluir ao ponto de submeter o respectivo projeto de decisão ao exame do sujeito passivo, talvez compelido pelo grande volume de demandas administrativas acumuladas e porque não é proibido ao contribuinte, quando da interposição do recurso ou até mesmo da impugnação, pedir e obter reconsideração do veredicto ou do lançamento efetivado pela autoridade recorrida.

15- Como forma de asilar os direitos e garantias dos contribuintes quando interage com o Poder Público, mister que este se empenhe no intuito de colaborar para os particulares exercerem de modo eficaz a sua atuação visando o correto desfecho do procedimento.

Porém, seria de bom alvitre que as leis voltadas para regulação do procedimento administrativo tributário em Portugal criasse mecanismos objetivos de repressão quando a inapetência do Estado trouxesse prejuízos para o sujeito passivo. Parece inaplicável ao debate extrajudicial de exigências tributárias a previsão normativa do CPA de atribuir responsabilidades ao Poder Público que deixar de ser colaborativo, porque ali a reparabilidade não está posta objetivamente (a responsabilidade prevista poderia ser meramente pedagógica). Mas de modo geral é possível aferir-se responsabilidade pelo desatendimento aos princípios aqui examinados e a partir daí construir-se um direito à indenização.

Quando o dever de cooperação sai do vetor da unilateralidade e atinge a bilateralidade, o contribuinte deverá agir de boa-fé e fornecer os meios probatórios essenciais ao deslinde da discussão administrativa sobre o lançamento, apesar de se reconhecer que tal reciprocidade age muito mais como suporte à inquisitorialidade do que propriamente se manifesta como uma garantia pura do contribuinte.

Estas duas facetas de análise do princípio em comento são abraçados pelos doutrinadores brasileiros. É natural que o administrador público, como encarnação do interesse coletivo, deve se esmerar para o administrado receber bons serviços. E vice-versa: o particular envidará esforços no intuito de cooperar com o fisco no seu desempenho de cobrar judiciosamente os tributos, tanto em sede de procedimento administrativo como fora dele.

O direito ao silêncio, caracterizado pelo contribuinte estar autorizado a negar - ante a presunção de inocência - a exibição de elementos probatórios que possam incriminá-lo, só teria cabimento no procedimento administrativo em tela se a cobrança do tributo partir de uma conduta configuradora de crime contra a ordem tributária e não em qualquer situação de inadimplência, até porque vale a máxima de que tributo não é pena. Nesta condição, caberá ao fisco buscar os elementos de prova por outros meios, salvo se estes inexistirem, caso em que caberiam aqui as ações judiciais de busca e apreensão de documentos e o procedimento de quebra do sigilo bancário.

16- A decisão ou motivação nasce do dever imposto às autoridades administrativas de se pronunciarem fundamentadamente sobre todos os assuntos de sua competência e à vista de todos os atos administrativos que cometerem, salvo situações de excepcionalidade. Do mesmo modo, os atos praticados no procedimento administrativo fiscal requerem explicações detalhadas e sólida argumentação sobre os motivos pelos quais ele se fundou, que se completam com a ciência ao administrado do seu inteiro teor. Um pronunciamento desarrazoado impede até o controle judicial da atividade administrativa, sob o escopo da razoabilidade, porquanto ser desconhecido ao juiz os motivos que suscitaram a decisão.

No Brasil o princípio é mais conhecido como motivação, apesar de só haver previsão constitucional para as decisões exaradas pelo Poder Judiciário, mas que comporta interpretação extensiva para todas as esferas de poder. Baseia-se nas mesmas construções de raciocínio expendidas anteriormente, até porque a necessidade de se fundamentar uma decisão

tem origens no próprio estado de direito democrático, regente dos sistemas brasileiro e português.

A doutrina brasileira se divide em admitir ou não o reexame judicial de um pronunciamento administrativo desfavorável ao fisco, em ambiente que abre espaços para discussões acerca de figuras como a *coisa julgada administrativa*. Todavia, longe das hostes do Judiciário e da morosidade que padece, o dilema pode encontrar solução no âmbito interno da própria Administração Pública, desde que a lei procedimental preveja a possibilidade do ato decisor ser retificado a qualquer tempo – observados os prazos de caducidade - se a permanência dele trazer graves efeitos para a pacificação das relações sociais ou se for praticado movido por intento fraudulento, simulatório ou outro meio viciante que prejudicou o próprio Estado e, por inevitável extensão, a sociedade. Por outro lado, esta mesma lei deverá prever claras responsabilidades atribuíveis à autoridade competente para promover a revisão do julgamento se porventura manejá-la exagerada ou indevidamente.

17- Melhor realizará a legalidade objetiva - relembre-se, o servidor público só fazer aquilo que estiver circunscrito na lei, trazendo a ideia de estar proibido o que não estiver expressamente permitido -, se a autoridade competente julgar a exigência tributária conforme a legislação, como soa óbvio, e se a lei procedimental tributária contemplar a participação de órgão jurídico-administrativo especializado como fiscal da lei ou até mesmo do Ministério Público, a depender das conformações admitidas no direito português e brasileiro, recomendando a melhor solução a ser dada no caso concreto, mesmo depois de encerrada a discussão no seio da administração fiscal.

18- Inspira-se a prossecução do interesse público na prerrogativa do gestor seguir rigorosamente os contornos da necessidade coletiva traçados na lei, erguendo-se como importante freio para a livre decisão administrativa, assentada na discricionariedade, não significando dizer com isso que o atendimento do interesse público traga por involuntário este ou aquele interesse individual. Tal princípio encontra eco no Brasil, mais conhecido como continuidade do serviço público, efetuadas algumas aproximações de conteúdo.

19- Seja qual for o foco a partir do qual se enxergue a imparcialidade ou impessoalidade, a Administração Pública não deve atuar no intuito de prejudicar ou privilegiar pessoas determinadas, porquanto a atividade deve se pautar sempre no interesse coletivo, além de proteger a administração pública em geral, liberta de emitir decisões que beneficiem indivíduos em detrimento do erário. Deste mesmo modo, o direito brasileiro consagra o princípio sob a denominação de imparcialidade, até face expressa previsão constitucional. Portanto, sob este escopo, seria de boa técnica que a lei procedimental tributária apontasse hipóteses de impedimento e suspeição, nos moldes existentes no processo judicial.

20- A despeito dos marcos conceituais postos no CPA, ali fincados em tons exemplificativos, concebe-se a moralidade administrativa – mais rigorosa do que o senso comum - no sentido de haver um conjunto de normas de conduta reinantes no interior da Administração Pública sob as quais deve o agente se pautar, o que lhe dá intensa conectividade com a probidade administrativa. Além da moral institucional, contida em lei, produzida pelo Legislativo, há a moral administrativa, pulverizada, é verdade, mas perceptível e identificável, a pontificar em qualquer ambiente institucional, inclusivamente no procedimento administrativo tributário.

De modo geral, a moralidade é vista no direito brasileiro com as mesmas tintas fortes usadas para a legalidade objetiva, isto é, com conotações mais exigentes do que as voltadas para os particulares, a ponto de ser guindada a princípio constitucional. Infelizmente, este rigor conteudístico é pouco exercitado no cotidiano, não obstante as esperançosas luzes novas lançadas recentemente pelo STF, acesas para punirem autores de escândalos de desvios de dinheiro público, alcunhados de “mensalão”.

Com um domínio mais específico, deflui da moralidade a boa-fé, presente tanto nas relações de direito material como nas relações de direito procedimental. Devem as partes ter conduta não reprovável para o bom andamento da lide, sempre atentarem para o objetivo final de acerto da exigência tributária.

21- Toda atividade administrativa deve ser desempenhada com presteza, perfeição e rendimento funcional. Destarte, tanto o agente administrativo deve atuar com eficiência como a própria Administração deve organizar-se e disciplinar-se buscando atingir os melhores resultados para o interesse coletivo, o que torna correto perceber-se estreito liame entre eficiência e desburocratização.⁴¹⁸

É também com respaldo na eficiência administrativa que se justifica a conduta de buscar a arrecadação eficaz dos recursos públicos, mas não se extrapolando as competências tributárias. Exigir tributo quando houver fatos imponíveis, mas jamais cobrar do sujeito passivo algo que não seja da sua obrigação.

Todavia, em nome da eficiência e da desburocratização a legalidade não pode ser solapada. Almeja-se uma administração pública eficiente, focada nos resultados, mas sempre de acordo com os ditames da lei. Não se valida um ato ilegal só porque ele obteve mais eficiência, comparado ao que foi cometido dentro da legalidade. Retifique-se a norma para abrir espaço ao ato mais eficiente.

Em terras brasileiras a eficiência também goza de idêntico prestígio, na medida em que encontra ressonância constitucional como um dos princípios diretores da Administração Pública.

Realizará a eficiência administrativa se a lei estipular prazos para que as decisões sejam proferidas e para que o processo chegue a seu termo, após o que responderão aqueles que derem azo a demora, salvo se houver justificativas plausíveis para isso, mediante exposição circunstanciada do ocorrido.

22- Identifica-se o devido processo legal quando a autoridade pública observa os princípios e regras que norteiam a lei processual (procedimental) respectiva, zelando pela boa atuação

⁴¹⁸ Cumpre ainda dizer que desburocratizar não significa eliminar a burocracia, vez que esta é desejada pela administração moderna, desde que utilizada criteriosamente.

estatal. Assim, condiz com o princípio quando se escolhe o melhor modo de aplicar a norma ritualística que rege a discussão do direito material, na busca de preservar os valores jurídicos consagrados no sistema. Logo, pelos seus postulados surgem direitos como o de petição, o contraditório e a ampla defesa.

Evidentemente, por ser fruto do espírito democrático, o princípio em comento assume relevo na Constituição brasileira, porque ali se adverte que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal, acrescentando que tanto no processo judicial como no administrativo, serão assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Sem réstias de dúvidas, o procedimento administrativo tributário perpassa pelo direito de petição, pois uma vez inconformado com a exigência tributária que lhe seja efetuada, pode o sujeito passivo reclamar perante a própria Administração, numa das manifestações típicas deste direito. Inobservá-lo poderá implicar em abuso de autoridade ou excesso de exação. No Brasil também há previsão constitucional para este direito.

Respalda bem o direito de petição se a lei procedimental tributária dispuser claramente ser facultativa – embora recomendável em alguns casos - a presença de advogado nesta discussão administrativa, a proibição de exigência de depósito prévio do crédito tributário (ou garantia correspondente) como pressuposto procedimental para impugnação e a vedação conferível ao julgador administrativo para reconhecimento e decretação de inconstitucionalidades, tarefa a ser confiada a órgãos jurisdicionais.

Ainda que não haja no procedimento administrativo tributário um litúgio na verdadeira acepção da palavra, na medida em que interessa à entidade tributante saber se o lançamento está correto para não ajuizar uma cobrança fracassada, isto não impede que se estabeleça o contraditório entre Administração e administrado. Afinal, contraditar significa replicar ideias, apresentar a antítese (reclamação) diante da tese (lançamento) para se chegar à síntese (decisão final administrativa).

Dentro do procedimento administrativo tributário, assenta-se o contraditório na ideia de que para cada argumento levantado pró-liquidação será ouvido o sujeito passivo que, no exercício da sua defesa, deve ter a oportunidade de contraditá-lo. É, por assim dizer, dotar as partes de idênticos instrumentos de defesa, estabelecer no procedimento o equilíbrio de forças.

O uso descontrolado do contraditório poderá provocar séria patologia procedimental, a de permitir a todo o instante que a parte se manifeste por tudo o que a outra disser ou que ambas firmem posicionamento para todo e qualquer ato procedimental praticado, inclusive aqueles de mera ordenação ou de mero expediente, a ponto de se admitir réplica, tréplica, réplica da tréplica, réplica da réplica da tréplica, num infundo espiral que estancaria o bem fluir da razoável duração do procedimento.

Dará suporte ao exercício do contraditório se a lei procedimental tributária contiver expressa estipulação no sentido de ser obrigatório se dar vistas aos sujeitos ativo e passivo dos atos importantes praticados durante o rito; ou sempre haver notificação formal, regular e facilitada dos atos procedimentais de vulto; e, por último, se tolerar a ocorrência de efeitos processuais de relevância como a revelia, a confissão e a preclusão.

Conclui-se que sem contraditório não há como se exercitar a ampla defesa. Se a parte não é ouvida, se ela é cientificada defeituosamente de ato procedimental, se fica em desigualdade de condições em relação ao outro partícipe, o direito à ampla defesa fica prejudicado. Assim, a defesa ampla diz respeito à *intensidade* do exercício atribuído à parte para que sua tese seja bem demonstrada. Pode-se dizer até sob certo prisma que a realização da ampla defesa vem *após* a realização do contraditório, pois este é pressuposto daquela.

Em síntese, a ampla defesa no procedimento administrativo tributário encerra bases no direito à alegação de fatos juridicamente relevantes e à produção de provas que os demonstrem, desde que exercitado em fase procedimental adequada, sem apegos formalistas, e que ao mesmo tempo preserve a busca constante pela verdade material.

Neste contexto, ganhará mais força a defesa ampla se a lei procedimental tributária garantir prazos adequados e isonômicos para reclamar, impugnar ou recorrer de atos decisórios, consagrar a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, quando cabíveis, abrir espaço e tempo para a sustentação oral dos argumentos trazidos pelos partícipes do procedimento, e, por fim, recepcionar na estrutura organizacional julgadora a chamada representação paritária.

23- Os atos praticados pelo poder público precisam ganhar ampla publicidade, chegar ao conhecimento do interessado da maneira mais célere e cômoda possível. Deriva outrossim da publicidade o desdobramento das decisões administrativas serem participadas ao público em geral, não importa se os destinatários integram ou não o procedimento, dentro dos limites impostos pelo sigilo fiscal. O princípio ganha relevo tanto em Portugal como no Brasil.

24- Um só *forum* de julgamento da demanda administrativa tributária tende a fragilizar a certeza da exigência tributária, inclusive perante as autoridades judiciais, competentes para apreciarem uma eventual coerção fiscal. Daí surgir a necessidade de se garantir que uma decisão administrativa seja reexaminada por outros administradores posicionados numa instância competencial superior.

Sem embargo de inexistir preceptivo expresso sobre o duplo grau cognitivo na Lei Maior Brasileira, diferente de Portugal que conta com a previsão no CPPT, é possível inferi-lo indiretamente do devido processo legal, para o qual soa infensa a ideia de instância única, ainda que dentro da Administração Pública. Demais, há no Brasil dispositivo constitucional que dá pistas de que a duplicidade cognitiva é contemplada, ao se dizer que no processo *administrativo* se garante a ampla defesa e os meios e *recursos* a ela inerentes.

Em Portugal o raciocínio difere um pouco do direito brasileiro, no que se refere ao rito. Isto porque na nação lusitana há um estreito vínculo entre o rito administrativo e o rito judicial, pois da decisão administrativa poderá surgir a opção dela mesma ser devolvida diretamente à reapreciação do Poder Judiciário. E desta ligação direta decorre a ideia de que a proteção dos

direitos dos administrados tentada nas vias administrativas só se completa se for exercido convenientemente o controle jurisdicional da decisão administrativa proferida.

Por outro lado, o duplo grau de cognição ou decisão faz com que não sejam criadas várias instâncias administrativas, a prolongarem desnecessariamente a discussão do pleito dentro daquelas esferas, de sorte a se admitir recurso administrativo apenas uma única vez, após o que se considera definitiva a posição ali tomada, a ponto de ser permitido dali em diante o exame judicial.

Derivam do duplo grau de cognição ou decisão a necessidade da lei fixar as instâncias administrativas e a possibilidade de em certas condições objetivas - de difícil identificação e operacionalização, reconheça-se -, fazer depender a admissibilidade recursal a valores mínimos liquidados.

25- Toda discussão, seja ela suscitada nos tribunais ou nas vias administrativas, necessita de um desengate célere, na medida em que se impõe resolver uma situação que não pode perdurar por muito tempo, a deixar em demorada expectativa as partes que exibem interesses diferentes; este estado de coisas só poderá ser nocivo à paz social e à estabilização das relações jurídicas. Daí ser uma decorrência natural que o razoável desenrolar do procedimento seja realizado através de leis instrumentais que garantam a rapidez na sua tramitação, a evitar postergações de parte a parte, principalmente daquele que reconhece intimamente ser perdedor na causa. Afinal, justiça tardia é justiça falha.

O constituinte brasileiro previu o princípio ao asseverar que o processo administrativo e o processo judicial haverão de ter duração razoável, sendo que a própria lei instrumental deverá estipular os meios que garantam agilidade no seu trâmite.

Tal qual no Brasil, o princípio também é chamado em Portugal de celeridade. Assume, nos dois países, a dimensão da simplicidade e da economia procedimental, com foco na desburocratização, na dispensa de atos inúteis ou protelatórios.

26- O princípio do formalismo finalístico ou da instrumentalidade das formas revela que os processos e procedimentos devem atender à finalidade das formas e não à forma em si, evitando-se que pequenos deslizes de caráter formal venham a prejudicar o exercício do direito do administrado. É, portanto, um refreio ao culto irracional às formalidades, aplicável tanto à autoridade administrativa quanto ao particular.

Mas obedecer tal enunciado não permite que todos os atos praticados no procedimento não atendam uma certa ordem e respeito para o seu bom andamento, máxime em sede de procedimento administrativo tributário. Admitir total liberdade para a prática dos atos pode até desandar o procedimento, tumultuá-lo mesmo, a ponto do princípio, mal utilizado, perder-se em si mesmo.

Por conseguinte, este desapego ao formalismo exagerado incentiva a salvabilidade dos atos procedimentais, mas dá preferência à forma escrita e estatui que algumas situações agudas acarretem a nulidade ou a anulabilidade do procedimento, pelo fato de atingirem de tal modo o debate que torne seu andamento inviável ou despiciendo. É o chamado informalismo mitigado.

27- Entende-se que o procedimento tributário para debate da liquidação em sentido amplo deve ser impulsionado de ofício, por iniciativa dos servidores públicos no âmbito de suas competências, a ordenarem a realização dos atos, diligências e provas que se fizerem necessários, sem necessidade de requerimento do sujeito passivo ou da autoridade lançadora, salvo em alguns casos cuja iniciativa cabe exclusivamente ao contribuinte, inadmitido, por outro lado, o julgamento *extra* ou *ultra petita*.

Isto se justifica porque também interessa ao poder público o acerto final em vias administrativas da cobrança do tributo. Há interesse do Estado que eventuais dúvidas fático-jurídicas sejam dissipadas, de modo a deixar a liquidação em sentido amplo preparada para a cobrança judicial. Ou que seja definitivamente extirpada do mundo jurídico.

Amplamente aceito na doutrina brasileira, o princípio em comento se funda precisamente na ideia de que o processo administrativo – embora provocado pelo particular - é de interesse público, deve ter seu curso zelado pelas autoridades competentes, e portanto deve ganhar impulso oficial, sem prejudicar o direito do particular também tomar as suas providências. E, além disto, deve atentar para que o contribuinte não esteja se aproveitando do processo administrativo apenas para procrastinar o cumprimento de uma obrigação tributária irretorquível, a fazer com que sua tramitação se arraste por período demasiado de tempo.

28- Em contraposição à verdade formal, a inquisitorialidade ou verdade material apregoa que o julgador administrativo - independente de iniciativa dos partícipes e de repartições de ônus probatórios - deverá incansavelmente perseguir e conhecer os fatos que dão suporte à exigência fiscal, de modo a trazer para o debate todas as provas legítimas e possíveis que ajudem a desvendá-los.

Embora de início tais elementos probatórios possam vir ao procedimento a qualquer tempo, é preciso que a lei procedimental fixe certos limites para que sejam exibidos, pois do contrário o rito pode ficar comprometido com os sucessivos avanços e retrocessos causados toda vez que um novo elemento venha aos autos, num estratagema usado por sujeitos passivos, lançadores ou julgadores administrativos inescrupulosos. Estas pessoas, ao assim procederem, podem e devem suportar sanções administrativas, tais como multas, penas disciplinares e até mesmo extinção do procedimento. O instante em que a autoridade competente dá ciência ao contribuinte de que encerrará a instrução – fase imediatamente anterior à publicação da pauta do primeiro julgamento – constitui um limite máximo razoável para que as provas sejam produzidas, salvo fato novo, motivo de força maior ou a comprovação se referir a direito superveniente.

Muito mais conhecido no Brasil como verdade material, o princípio em tela vem sendo contemplado nas legislações das entidades federativas, exatamente porque calcadas na ideia de que os julgadores não devem se satisfazer com as versões dos partícipes e elementos probatórios por eles apresentados. A despeito destas considerações, o legislador brasileiro federal optou em estabelecer um rígido momento processual para a produção dos meios de prova, vale dizer, com a impugnação ao lançamento.

29- A proporcionalidade ganha destaque nas questões envolvendo obrigações tributárias, mormente no que diz respeito ao perfeito enquadramento legal da irregularidade e consequente redução ou cancelamento da pena de natureza fiscal, até porque também neste setor a atuação administrativa visa restringir direitos, liberdades e garantias dos contribuintes. Ademais, há que se ter especial atenção à calibragem da proporcionalidade em se tratando de atos que se introjetem na vida privada do sujeito passivo, com o fito de acarear informações a respeito de sua situação econômico-financeira onde houver indícios veementes de evasão tributária, sob risco de se tornarem desproporcionais.

Tem a proporcionalidade inteira guarida no direito brasileiro. Até porque a autoridade competente deve agir comedidamente ao analisar uma postulação do administrado e sopesar a intensidade de violação que cometeu, pois interessa mesmo à própria coletividade que as sanções sejam dosimetradas cuidadosamente, de sorte a não transmitir a sensação de abuso de autoridade e injustiça fiscal, de um lado, ou de impunidade para aqueles que inobservam seu dever primordial de pagar tributos, de outro.

30- Tendo em mira a prerrogativa de que a Administração Pública pode revisar se seus atos estão acordes com a legalidade, mostra-se razoável admitir-se a qualquer tempo o cancelamento de ofício do ato liquidatório nulo.

A revisibilidade também se expressa no direito brasileiro, eis que até soaria estranho se o lançamento não pudesse sofrer uma espécie de controle de qualidade. Quanto mais revisões houver, mais forte caminhará o lançamento para uma cobrança judicial exitosa. O que tem provocado grandes polêmicas entre os doutrinadores é a regra que permite a renovação da contagem do prazo decadencial (de caducidade) se o lançamento for reconhecido nulo, mesmo face culpa exclusiva da autoridade competente.

Em Portugal a revisibilidade encontra maiores obstáculos, não sendo possível o procedimento administrativo ser revisado a qualquer tempo, mesmo que atente a legalidade. Assim ocorre quando o contribuinte, por motivos de certeza e segurança, requer à autoridade hierárquica competente, à vista do relatório de inspeção, que sancione as conclusões do dito relatório, hipótese em que o fisco não poderá proceder de outra forma nos próximos três anos, exceto se houver simulação, falsificação, violação, ocultação, ou destruição de elementos importantes. Remanesce saber se o fisco nada poderá fazer no triênio se durante aquela inspeção escapou aos olhos do funcionário (in) competente a ocorrência de fatos que ensejaram obrigações tributárias inadimplidas, mesmo sendo disponibilizados os elementos caracterizadores e mesmo inexistindo dissimulação.

31- Conferir presunção de legitimidade e veracidade do lançamento como corolário da supremacia do interesse público se esbarra em sólidas barreiras quando se adentra o terreno do procedimento administrativo tributário, vez que a cobrança do tributo precisa estar bem suportada para que possa perdurar, além de dispor o julgador da inquisitorialidade para aferir a sua existência. Assim, interessa à coletividade que as exigências fiscais estejam bem respaldadas pois assim ela terá a certeza de que o Estado está agindo judiciosamente.

É bem verdade que no direito objetivo brasileiro a impugnação ao lançamento por si só suspende a exigibilidade do crédito tributário, pelo que se deve aguardar a solução administrativa da controvérsia para que o tributo seja exigido, salvo se advier outra causa suspensiva. Em Portugal, entretanto, a impugnação não corta o curso da execução fiscal, exceto se houver a prestação da garantia correspondente.

32- A gratuidade pressupõe que o procedimento administrativo se desenrole sem a necessidade do pagamento de despesas por parte do administrado, embora se admita nele uma certa onerosidade.

Entretanto, tanto em Portugal como no Brasil é factível que através de lei algumas despesas sejam assumidas pelos partícipes do procedimento tributário, desde que a obrigação seja conferida com comedimento. O que se veda no segundo país é a cobrança de taxas (espécie tributária) pelo exercício do direito de petição. E no primeiro o administrado ficará dispensado de pagá-las se comprovar insuficiência econômica, o que parece ser uma louvável ressalva.

33- A praticabilidade (mais conhecida como praticidade no Brasil) ou simplicidade consiste na exigência de que as normas elaboradas e o modo de conduzir o rito devem ser de fácil compreensão, a determinarem a prática de atos que sejam menos custosos para o contribuinte, jamais visando dificultar o objetivo final de apurar o acerto ou não da cobrança do tributo. Nesta moldura, merece ser um princípio intensamente estimulado no procedimento administrativo tributário. A despeito do art. 46 do CPPT, preferiu-se considerar a praticabilidade e a simplicidade como princípios de conteúdo muito aproximado, sendo aqui tratados como se fossem um só.

34- Já a ampla legitimidade procedimental traduz a ideia de que, numa justa ponderação de interesses públicos e privados, o impulso procedimental caberá aos sujeitos passivos da relação jurídica tributária (contribuintes, substitutos, responsáveis subsidiários etc.), ao Ministério Público e à Fazenda Pública, sem falar na amplitude que também se dá à personalidade e capacidade tributárias. Franqueia-se a um universo extenso de interessados a possibilidade de controverter as questões fiscais. Apesar de não estar posicionado como princípio, há inteira recepção do seu conteúdo no Brasil.

35- Pelo princípio da disponibilidade o interessado poderá *dispor* do procedimento, atuar nele com a prática de atos que julgar necessários, imprimir-lhe o rumo e a direção que entender compatíveis, dentro de um rito estabelecido, pois disponibilidade não significa desordem ritualística. Até por ser um princípio intuitivo, corolário da processualidade que caracteriza o procedimento de debate administrativo do tributo, há poucas referências expressas da disponibilidade no Brasil no que toca ao processo administrativo tributário.

36- A competência dos serviços da administração tributária deve ser *a priori* determinada no início do procedimento, sendo irrelevantes as alterações supervenientes, de sorte a dar estabilidade ao rito, sem ficar a todo tempo subjugado às transferências competenciais por qualquer motivo, salvo se fato imperioso e em benefício do próprio trâmite do procedimento assim o justificar. Trata-se do princípio da estabilidade de instância, conhecido no Brasil como imutabilidade da competência.

37- Por outro lado, as instâncias de julgamento obedecem a uma hierarquia, sob a qual também se subordina a autoridade lançadora do tributo, que não deve tergiversar na repetição do ato de lançar se porventura a decisão administrativa final foi pela sua impertinência. Mas isto não impede que em relação a fatos idênticos – e não os mesmos - a mesma exigência se efetue, quando lei posterior os tipifique como geradores. Ou que se possa insistir na exigência para os mesmo fatos, se novos argumentos surgirem para enriquecimento da tese anteriormente afastada, em decorrência de novas interpretações da doutrina. Também entre os doutrinadores brasileiros há espaço para o princípio da hierarquia.

Contudo, recomenda-se que a hierarquia não se estenda entre a autoridade máxima fazendária e os órgãos decisores administrativos, a bem da imparcialidade. Não podem os julgadores ficar temerosos de que seus pronunciamentos – apesar de judiciosos - firam interesses políticos de momento e resultem em retaliações administrativas pessoais. Daí ser de excelente alvitre que a lei proclame a independência funcional dos “juízes-servidores” em relação a qualquer dirigente político e inadmita recurso do tipo hierárquico, salvo um “juízo de admissibilidade” muito restrito e apolítico, se, por exemplo, a decisão final contrariar abertamente a legalidade.

38- O vetusto princípio da supremacia do interesse público deve ser aplicado com muita cautela no procedimento administrativo tributário, sobretudo para não desaguar na odiosa máxima *in dubio pro fisco*. Mas se, por outra vertente deste princípio, a exigência tributária está apoiada em robustos elementos fático-jurídicos, deve preponderar o interesse coletivo de, a bem da sociedade, ser efetuada a cobrança coercitiva, irresistivelmente aceita pelo contribuinte, ainda que este demonstre estar em dificuldades econômicas para saldar a dívida, interesse particular que, embora tocante, não poderá ser considerado para dispensa da exigência.

39- Faça-se uma última referência a respeito da impugnação unitária, vista por parcela da doutrina portuguesa como um princípio, cujo objetivo é evitar que o procedimento se prolongue indefinidamente, ao estabelecer não estarem sujeitos à impugnação contenciosa (judicial) os atos interlocutórios praticados durante o procedimento, salvo quando forem *imediatamente* lesivos dos direitos do contribuinte ou houver expressa determinação em contrário, sem prejuízo de poder ser arguida na impugnação de decisão final qualquer ilegalidade anteriormente praticada. Serve o enunciado como um dispositivo de segurança para obstar que a todo o instante o rito seja interrompido e entremeado de providências judiciais toda vez que uma decisão interlocutória seja contrária aos interesses do contribuinte. Dita regra, portanto, poderia estar serenamente associada à razoável duração do procedimento, subsumindo-se muito mais como um dever do que propriamente um princípio.

40- Na grande maioria das vezes, o desrespeito a qualquer princípio procedimental ora estudado pode acarretar a responsabilização do poder público competente, com o consequente dever de reparação, se ficar sobejamente demonstrado, à vista da conduta administrativa irregular, que o sujeito passivo sofreu graves prejuízos no seu patrimônio. A avaliação, entretanto, não será automática e será sopesada caso a caso.

De outra sorte, a desatenção destes mesmos princípios pelo sujeito passivo poderá implicar em consequências igualmente graves para este, passando desde a aplicação de uma penalidade administrativa e até mesmo evoluir para a própria extinção do procedimento.

41- Por fim, de modo geral os princípios sob estudo ganham idêntica conformação tanto no direito brasileiro como no português, apesar de algumas tipicidades existentes num e noutro ordenamento jurídico, a lhes conferirem modulações de aplicabilidade um pouco diferentes, nomeadamente no que alude ao contraditório e à participação. Mas na essência os enunciados principiológicos são os mesmos em Nações que cultuam o estado de direito democrático e que tiveram raízes constitucionais extraídas de único suporte teórico⁴¹⁹, apesar dos diapasões valorativos assumidos pelos doutrinadores dos dois países.

Já quanto a alguns direitos deles decorrentes, aparecem num e noutro sistema características que lhes são bem diversas, muitas vezes em virtude da própria realidade existente em cada país. Destaque-se, entre eles, i) o direito de resistência (em função do relevo constitucional que lhe foi conferido); ii) a restrição trienal imposta ao fisco proibindo-o de proceder diferente após a conclusão da inspeção; iii) a vertente que abriga o direito ao silêncio como mecanismo protetor da presunção de inocência; iv) a prestação de garantia como requisito para a reclamação graciosa poder suspender a exigibilidade do crédito tributário; v) e a audição prévia via projeto de decisões, sendo seguramente esta última particularidade o traço distintivo mais acentuado entre os dois ordenamentos – características estas que absolutamente desnaturam o grau de aproximação principiológica existente entre os procedimentos administrativos tributários praticados em cada país.

⁴¹⁹ Não se pode esquecer que a Constituição Federal Brasileira recebeu fortes influências da Constituição Republicana Portuguesa e dos juristas que a inspiraram e construíram.

BIBLIOGRAFIA

AKSELRAD, Moisés, “Processo Administrativo Tributário” in *Processo Administrativo Tributário*. (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo:Revista dos Tribunais, 2002. ISBN 85-203-2243-3. p. 383-422.

ALVARENGA, Aristides Junqueira, “O Princípio da Moralidade no Direito Tributário” in *O Princípio da Moralidade no Direito Tributário* (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo:Revista dos Tribunais, 1998. ISBN 85-203-1673-5. p. 46-52.

ALVES, Francisco de Assis, “Processo Administrativo Tributário” in *Processo Administrativo Tributário* (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo:Revista dos Tribunais, 2002. ISBN 85-203-2243-3. p. 424-463.

ALVES, José António Costa; MARTINS, Jesuíno Alcântara, *Manual de Procedimento e de Processo Tributário*, Lisboa:Centro de Formação, 2008, ISBN 978-972-9377-41-9.

AMORIM, José Campos, “A Protecção Europeia dos Direitos do Homem” in *Galileu, Revista de Economia e Direito*, Lisboa. Vol. 7, nº 2, (2002), p. 139-167.

ÁVILA, Humberto, *Teoria dos Princípios*, São Paulo:Malheiros, 2008. 190 p. ISBN 978-85-7420-869-5.

BALERA, Wagner, “O Princípio da Moralidade no Direito Tributário” in *O Princípio da Moralidade no Direito Tributário* (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo:Revista dos Tribunais, 1998. ISBN 85-203-1673-5. p. 94-101.

_____ “Processo Administrativo Tributário” in *Processo Administrativo Tributário* (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo:Revista dos Tribunais, 2002. ISBN 85-203-2243-3. p. 465-482.

BARROSO, Luis Roberto, *Interpretação e Aplicação da Constituição: Fundamentos de uma Dogmática Constitucional Transformadora*, São Paulo:Saraiva, 1998. 300 p.

BASTOS, Celso Ribeiro, “O Princípio da Moralidade no Direito Tributário” in *O Princípio da Moralidade no Direito Tributário* (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo:Revista dos Tribunais, 1998. ISBN 85-203-1673-5. p. 79-93.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva, *Comentários à Constituição do Brasil*, São Paulo:Saraiva, 1990. Vol. 2. 445 p.

BOBBIO, Norberto, *Teoria do ordenamento jurídico*, Brasília:UNB, 1999. 184 p. Tradução de: Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. ISBN 85-23002-766.

BOTTALLO, Eduardo Domingos, *Curso de Processo Administrativo Tributário*, São Paulo:Malheiros, 2006. 206 p. ISBN 85-7420-752-7.

_____ “Algumas Reflexões sobre o Processo Administrativo Tributário e os Direitos que lhe cabe assegurar”. in *Processo Administrativo Fiscal* (Coord. de Valdir de Oliveira Rocha), São Paulo:Dialética, 1998. Vol. 3. ISBN 85-86208-40-X. p. 49-62.

BRANDÃO, Antonio José, “Moralidade Administrativa” in *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro. Nº 25 (Ago/Out 1951), 503 p.

CABRAL, Nazaré da Costa, “Administração Fiscal e Segurança Social; Administração Pública” in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Lisboa. Depósito legal: 274421/08. Ano IV (Jul./Ago [verão]), pp. 25-36.

CAETANO, Marcello, *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo*, Coimbra:Almedina, 2010 (3ª reimp.). 467 p. ISBN 978-972-40-0908-7

_____ *Manual de Direito Administrativo*, Coimbra:Coimbra, 1956. 783 p.

CAIS, Cleide Previtalli, *O Processo Tributário*, São Paulo:Revista dos Tribunais, 1996. 342 p. ISBN 85-203-1345-0.

CALIENDO, Paulo, “Da justiça fiscal: conceito e aplicação” in *Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho* (Coord. de Heleno Taveira Tôres), São Paulo:Saraiva, 2005. ISBN 85-02-05452-X. p. 371-406.

CAMPANILHE, Vinicius T., “Processo Administrativo Tributário” in *Processo Administrativo Tributário* (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo:Revista dos Tribunais, 2002. ISBN 85-203-2243-3. p. 569-587.

CAMPOS, Dejalma de, *Direito Processual Tributário*, São Paulo:Rideel, 2007. 175 p. ISBN 978-85-339-0979.

CAMPOS, Diogo Leite de, *O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos*, Coimbra:Almedina, 2006. 135 p.

CAMPOS, Diogo; CAMPOS, Mônica, *Direito Tributário*, Coimbra:Almedina, 2003, 461 p.

CAMPOS, Diogo; RODRIGUES, Benjamim; SOUSA, Jorge de, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, Lisboa:Encontro da Escrita, 2012, ISBN 978-989-97635-1-7.

CANOTILHO, José Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Coimbra:Almedina, 2004. 1522 p.

CARLOS, Maria Amélia Barradas, “Meios de Reacção à Preterição do Direito de Audição Prévia em Situações de Reversão” in *Revista Fiscalidade*. Coimbra. Depósito legal: 144992. N° 36 (Out./Dez 2008), pp. 107-113.

CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, São Paulo:Malheiros, 1993. 1016 p. ISBN 85-7420-687-3.

CARVALHO, Cristiano, “A ‘Solidariedade Social’ na Tributação: Realização da Justiça ou Ineficiência Económica?” in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Coimbra. Depósito legal: 274421/08. ERC 125393. N° 02 (Jun. 2010), pp 79-103

CASSONE, Vittorio, “Processo Administrativo Tributário” in *Processo Administrativo Tributário* (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo:Revista dos Tribunais, 2002. ISBN 85-203-2243-3. p. 375-381.

CASSONE, Vittorio; CASSONE, Maria Eugênia Teixeira, *Processo Tributário*, São Paulo:Atlas, 2005. 612 p. ISBN 85-224-4037-9.

CASTRO, Alexandre Barros, *Procedimento Administrativo Tributário*, São Paulo: Saraiva, 2008. 234 p. ISBN 978-85-02-06522-2.

CERNICCHIARO, Luiz Vicente, “O Princípio da Moralidade no Direito Tributário” in *O Princípio da Moralidade no Direito Tributário* (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo:Revista dos Tribunais, 1998. ISBN 85-203-1673-5. p. 38-44.

CHARNESKI, Heron, “O Processo Administrativo e a MP nº 232/04”. **Fiscosoft** [Em linha.] São Paulo, 2005. [Consult. 29 Mar. 2005]. Disponível em http://www.fiscosoft.com.br/main_index.php?home=home_artigos&m.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, “Processo Administrativo Tributário” in *Processo Administrativo Tributário* (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo:Revista dos Tribunais, 2002. ISBN 85-203-2243-3. p. 182-192.

COIMBRA, Feijó, *A Defesa do Contribuinte*, Rio de Janeiro:Destaque, 1999. 486 p.

COSTA, Antônio José da, “Processo Administrativo Tributário” in **Processo Administrativo Tributário** (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo:Revista dos Tribunais, 2002. ISBN 85-203-2243-3. p. 259-270.

COUTURE, Eduardo, *Introdução ao Estudo do Processo Civil*, Rio de Janeiro:José Konfino, 1951. 116 p. Tradução de: Mozart Victor Russomano.

DELGADO, José Augusto, “Reflexões sobre o Processo Administrativo Tributário” in **Processo Administrativo Tributário** (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo:Revista dos Tribunais, 2002. ISBN 85-203-2243-3. p. 81-115.

DINAMARCO, Cândido Rangel, *Instituições de Direito Processual Civil*, São Paulo:Malheiros, 2001, (Vol 2). 703 p. ISBN 978-85-74209-401.

DOURADO, Ana Paula, “O princípio da legalidade fiscal na Constituição Portuguesa” in *Revista Ciência e Técnica Fiscal*, Coimbra. Depósito legal: 224189/05. ISSN 0870-340X. Nº 379 (Jul./Set 1995), pp. 47-97.

FAUSTINO, Manuel, “As Garantias dos Contribuintes no Direito Tributário Português: uma Abordagem Sistemática e não Problematicizante” in **Revista Ciência e Técnica Fiscal**, Coimbra. Depósito legal: 224189/05. ISSN 0870-340X. Nº 423 (Jan./Jun 2009), pp. 345-386.

FEITOSA, Celso Alves, “A Crescente Formalização do Processo Administrativo Fiscal, sua Transformação e Consequências” in *Processo Administrativo Fiscal* (Coord. de Valdir de Oliveira Rocha), São Paulo:Dialética, 1998. Vol. 3. ISBN 85-86208-40-X. p. 31-48.

FERNANDES, Edison Carlos, “Processo Administrativo Tributário” in *Processo Administrativo Tributário* (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo:Revista dos Tribunais, 2002. ISBN 85-203-2243-3. p. 484-495.

FILHO, Francisco Pinto Rabello, *O Princípio da Anterioridade da Lei Tributária*, São Paulo:Revista dos Tribunais, 2002. 227 p. ISBN 85-203-2126-7.

FILHO, Marcello Martins Motta, “Processo Administrativo Tributário” in *Processo Administrativo Tributário* (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo:Revista dos Tribunais, 2002. ISBN 85-203-2243-3. p. 633-648.

FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva, “Processo Administrativo Tributário” in *Processo Administrativo Tributário* (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo:Revista dos Tribunais, 2002. ISBN 85-203-2243-3. p. 679-700.

FILHO, Vicente Greco, “Teoria Geral do Processo e Auxiliares da Justiça” in *Direito Processual Civil Brasileiro*, São Paulo:Saraiva, 1995. vol 1. ISBN 85-02-01833-7.

FIORENTINO, Marcelo Fróes Del, “A Inconstitucionalidade na Supressão do Duplo Grau de Jurisdição Administrativa empreendida pelo Art. 10 da MP nº 232/04”. **Fiscosoft** [Em linha]. São Paulo, 2005. [Consult 29 Mar. 2005]. Disponível em http://www.fiscosoft.com.br/main_index.php?home=home_artigos&m.

FONSECA, Isabel Celeste M., “A Propósito do Direito à Prolação de Sentença em Prazo Razoável: A (Ausência de) Posição do Tribunal Constitucional” in *Revista de Direito Público*. Coimbra. Depósito legal: 292074/09. Nº 02 (Jul./Dez 2009), pp. 63-90.

FONTES, José, *Curso sobre o Código do Procedimento Administrativo*, Coimbra: Coimbra, 2007, 225 p. ISBN 978-972-32-1465-9.

FRANCO, Fernão Borba, *Processo Administrativo*, São Paulo:Atlas, 2008. 212 p. ISBN 978-85-22451-180.

FREIRE, Ricardo Maurício, *Devido Processo Legal*, Salvador:Podivm, 2008. 146 p.

GALDINO, Dirceu; ARZUA, Heron, “A Formação Antidemocrática dos Conselhos de Contribuintes” in *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo. ISSN 1413-7097. Nº 34 (Jul. 1998), p. 47-50.

GOMES, José Osvaldo, *Fundamentação do Ato Administrativo*, Coimbra:Coimbra, 1981, 189 p.

GOMES, Luis Carlos, *O Processo Administrativo Fiscal e a Não-Aplicação de Lei ou Ato Inconstitucional*, São Paulo:MP, 2007. 96 p. ISBN 978-85-98848-57-0.

GONÇALEZ, Antonio Manoel; RODRIGUES, Marilene Talarico, “Processo Administrativo Tributário” in *Processo Administrativo Tributário* (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo:Revista dos Tribunais, 2002. ISBN 85-203-2243-3. p. 554-567.

GRECO, Marco Aurélio, *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*, São Paulo:Dialética, 1998. 192 p.

_____, “Processo Administrativo Tributário” in *Processo Administrativo Tributário* (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo:Revista dos Tribunais, 2002. ISBN 85-203-2243-3. p. 702-708.

GUEDES, Demian, *Processo Administrativo e Democracia*, Belo Horizonte:Forum, 2007. ISBN 978-85-7700-082-1. 171 p.

GUERREIRO, António Lima, *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa:Rei dos Livros, 2001, ISBN 972-51-0866-3.

HARADA, Kiyoshi, “Processo Administrativo Tributário” in *Processo Administrativo Tributário* (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo:Revista dos Tribunais, 2002. ISBN 85-203-2243-3. p. 360-373.

ICHIHARA, Yoshiaki, “Processo Administrativo Tributário” in *Processo Administrativo Tributário* (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo:Revista dos Tribunais, 2002. ISBN 85-203-2243-3. p. 345-358.

JÚNIOR, Delosmar Mendonça, *Princípios da Ampla Defesa e da Efetividade no Processo Civil Brasileiro*, São Paulo:Malheiros, 2001. 136 p ISBN 85-7420-2959.

JÚNIOR, Dirley da Cunha, *Curso de Direito Administrativo*, Salvador:Podivm, 2006. 560 p. ISBN 85-98471-52-6.

JÚNIOR, Humberto Theodoro, *Curso de Direito Processual Civil*, Rio de Janeiro:Forense, 2000. Vol. 1. 655 p.

JÚNIOR, José Cretella, *Curso de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro:Forense, 1991. 640 p.

JÚNIOR, Luiz Fernando Mussolini, *Processo Administrativo Tributário*, São Paulo:Manole, 2004. 131 p. ISBN 85-204-1927-5.

JÚNIOR, Nelson Nery, *Princípios do Processo Civil na Constituição Federal*, São Paulo:Revista dos Tribunais, 2009. ISBN 978-85-203-3441-6. 416 p.

KOCH, Deonísio, *Processo Administrativo Tributário*, Florianópolis:Momento Atual, 2003. 228 p.

LEAL, Andre Cordeiro, *O Contraditório e a Fundamentação das Decisões*, Belo Horizonte:Mandamentos, 2002. 112 p. ISBN 85-87054-86-4.

LIBERTUCCI, Elisabeth Lewandowski, “O Princípio da Moralidade no Direito Tributário” in *O Princípio da Moralidade no Direito Tributário* (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo:Revista dos Tribunais, 1998. ISBN 85-203-1673-5. p. 165-183.

LOBO, Carlos Baptista, “Alguns Aspectos relativos à Lei Geral Tributária” in *Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal*, Lisboa:Instituto Superior de Gestão, jan-2000, ISSN 0874-7326, p. 5-32

LOBO, Maria Teresa de Cárcomo, “Processo Administrativo Tributário” in *Processo Administrativo Tributário* (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo:Revista dos Tribunais, 2002. ISBN 85-203-2243-3. p. 240-251.

LOPES, Cidália Maria da Mota, *A Fiscalidade das Pequenas e Médias Empresas*, Porto:Vida Econômica, 1999, ISBN 9728307-89-6, 288 p.

LOPES, Pedro Moniz, *Princípio da Boa Fé e Decisão Administrativa*, Lisboa:Almedina, 2011, 978-972-40-4582-5, 450 p.

LUZ, Adriano da - “Princípios Constitucionais da Administração Pública e a Lei nº 9784/1999: A Nacionalização da Legislação de Regência do Processo Administrativo Brasileiro”. **Jus Navigandi** [Em linha]. São Paulo, 2005. [Consult 24 Mar 2005]. Disponível em <http://www.clio.rediris.es/articulos/bibliometria.htm>.

MACHADO, Alberto Vellozo, “O Destinatário Efetivo da Tributação e os Mecanismos para Proteção do seu Produto” in *Processo Tributário* (Coord. de James Marins e Gláucia Vieira Marins), Curitiba: Juruá, 2004, p. 63-92.

MACHADO, Hugo de Brito, *Curso de Direito Tributário*, São Paulo:Malheiros, 2001. 560 p. ISBN 978-85-7420-795-7.

_____, “Processo Administrativo Tributário” in *Processo Administrativo Tributário*, (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo:Revista dos Tribunais, 2002. ISBN 85-203-2243-3. p. 134-158.

MACHADO, Jónatas; COSTA, Paulo, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra:Coimbra, 2009, 447 p., ISBN 978-972-32-1764-3.

MACHETE, Pedro, “A audição prévia do contribuinte” in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Lisboa:Vislis Editores, 1999 p. 299-335.

MALERBI, Diva, “O Princípio da Moralidade no Direito Tributário” in *O Princípio da Moralidade no Direito Tributário*, (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo:Revista dos Tribunais, 1998. ISBN 85-203-1673-5. p. 53-61.

_____, “Processo Administrativo Tributário” in *Processo Administrativo Tributário* (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo:Revista dos Tribunais, 2002. ISBN 85-203-2243-3. p. 116-133.

MARAFON, Plínio José, “Processo Administrativo Tributário” in *Processo Administrativo Tributário* (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo:Revista dos Tribunais, 2002. ISBN 85-203-2243-3. p. 272-282.

MARINS, James, *Direito Processual Tributário*, São Paulo: Dialética, 2005.

MARTÍNEZ, Soares, *Direito Fiscal*, Lisboa:Almedina, 2003. 662 p.

MARTINS, Alexandra Coelho, “A Instrução entre o Procedimento e o Processo Judicial Administrativo” in *Revista Ciência e Técnica Fiscal*, Coimbra. Depósito legal: 224189/05. ISSN 0870-340X. Nº 418 (Jul./Dez 2006), pp. 37-119.

MARTINS, Elisabete Louro, *O Ónus da Prova no Direito Fiscal*, Coimbra:Coimbra/Wolters Kluwer, 2010, ISBN 978-972-32-1836-7.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, “Processo Administrativo Tributário” in *Processo Administrativo Tributário*, (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo:Revista dos Tribunais, 1999. ISBN 85-203-2243-3. p. 53-79.

MATOS, Pedro Vidal, *O Princípio Inquisitório no Procedimento Tributário*, Coimbra:Coimbra, 2010, 161 p.. ISBN 978-972-32-1848-0.

MEDAUAR, Odete, *A Processualidade no Direito Administrativo*, São Paulo:Revista dos Tribunais, 2008. 238 p. ISBN 978-85-203-3290-0.

MEIRELLES, Hely Lopes, *Direito Administrativo Brasileiro*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. 700 p. ISBN 85-203-0862-7.

MELLO LAGROTTA, Denise Homem de – “MP 232 altera Julgamento de Processos Administrativos e prejudica Contribuintes”. **Fiscosoft** [Em linha.] São Paulo, 2005. [Consult. 29 Mar. 2005]. Disponível em http://www.Fiscosoft.Com.Br/Main_Index.Php?Home=Home_Artigos&M.

MELLO, Gustavo Miguez de, “Processo Administrativo Tributário” in *Processo Administrativo Tributário* (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo:Revista dos Tribunais, 2002. ISBN 85-203-2243-3. p. 722-733.

MELO, José Eduardo Soares de, “O Princípio da Moralidade no Direito Tributário” in *O Princípio da Moralidade no Direito Tributário*, (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo:Revista dos Tribunais, 1998. ISBN 85-203-1673-5. p. 103-119.

_____, “Processo Administrativo Tributário” in *Processo Administrativo Tributário*, (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo:Revista dos Tribunais, 2002. ISBN 85-203-2243-3. p. 284-307.

MESQUITA Gil Ferreira de, *Princípios do Contraditório e da Ampla Defesa no Processo Civil Brasileiro*, São Paulo:Juarez de Oliveira, 2003. 312 p. ISBN 85-7453-387-4.

MINATEL, José Antonio, “O Depósito Compulsório como Requisito para Recurso Administrativo e o Prazo para pleitear judicialmente Desconstituição de Exigência Fiscal definida pela Primeira Instância Administrativa” in *Processo Administrativo Fiscal*, (Coord. de Valdir de Oliveira Rocha), São Paulo:Dialética, 1998. Vol. 3. ISBN 85-86208-40-X. p. 105-122.

MIRETTI, Luiz Antonio Caldeira, “Processo Administrativo Tributário” in *Processo Administrativo Tributário* (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo:Revista dos Tribunais, 2002. ISBN 85-203-2243-3. p. 616-631.

MONTI, Ítalo Paolinelli, “Lo Contencioso Tributario en el Código Tributário Chileno” in *Revista de Direito Tributário*, São Paulo. Nº 4, (1978), p. 19-28..

MORGADO, Abílio Manuel de Almeida, “Sigilo Fiscal em Portugal” in *Sigilos Bancário e Fiscal* (Coord. geral de Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho e Vasco Branco Guimarães), Belo Horizonte:Forum, 2011, ISBN 978-85-7700-405-8. p 189-222.

MOURA, Frederico Araujo Seabra de, *Lei Complementar Tributária*, São Paulo:Quartier Latin, 2009. 376 p. ISBN 85-7674-381-7.

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, Lisboa:Almedina, 2005. 668 p.

_____, *Estudos de Direito Fiscal*, Lisboa:Almedina, 2005. 638 p.

_____, *O Dever Fundamental de pagar Impostos*, Coimbra:Almedina, 2012. 746 p. ISBN 978-972-40-1115-8.

_____, “O Princípio da Legalidade Fiscal e os Actuais Desafios da Tributação” in *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, Coimbra. Volume Comemorativo (2003), pp. 1057-1119.

NETO, Serena Cabrita, *Introdução ao Processo Tributário*, Coimbra:Coimbra, 2004, 163 p. ISBN 972-98 422-1-3

NOGUEIRA, Alberto , *Teoria dos Princípios Constitucionais Tributário*, Rio de Janeiro:Renovar, 2008. 342 p. ISBN 978-85-7147-677-6.

NOVOA, Cesar García, “El Principio de No Discriminación em Materia Tributaria” in *Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho* (Coord. de Heleno Taveira Tôrres), São Paulo:Saraiva, 2005. ISBN 85-02-05452-X. p. 339-370.

OLIVEIRA, Allan Helber de; VILELA, Marcelo Dias Gonçalves, “Processo de Conhecimento” in *Coleção Curso & Concurso* (Coord. de Edilson Mougnot Bonfim), São Paulo:Saraiva, 2007. 339 p. ISBN 978-85-020-5630-1.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de, *Direito Tributário*, Rio de Janeiro:Renovar, 1988. 223 p. ISBN 85-7147-084-7.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de, “Processo Administrativo Fiscal Federal: Alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 1.621-30 e 31” in *Processo Administrativo Fiscal*, (Coord. de Valdir de Oliveira Rocha), São Paulo:Dialética, 1998. Vol. 3. ISBN 85-86208-40-X. p. 203-216.

_____, “Processo Administrativo Tributário” in *Processo Administrativo Tributário* (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo:Revista dos Tribunais, 2002. ISBN 85-203-2243-3. p. 194-220.

OLIVEIRA, Yonne Dolacio de, “A Estrutura Específica Interna do Sistema e sua Nota Essencial” in *Direito Tributário e Reforma do Sistema* (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo:Revista dos Tribunais, 2003. isbn 85-203-2429-0. p. 513-520.

PAIVA, Carlos, *Da Tributação à Revisão dos Actos Tributários*, Coimbra:Almedina, 2005, 296 p.

PASTORELLO, Dirceu Antonio, “Processo Administrativo Tributário” in *Processo Administrativo Tributário* (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo:Revista dos Tribunais, 2002. ISBN 85-203-2243-3. p. 497-535.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella di, *Direito Administrativo*, São Paulo:Atlas, 2005. 765 p. ISBN 85-224-3987-7.

PONTES, Helenilson Cunha, “Processo Administrativo Tributário” in *Processo Administrativo Tributário* (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo:Revista dos Tribunais, 2002. ISBN 85-203-2243-3. p. 589-614.

PORTANOVA, Rui, *Princípios do Processo Civil*, Porto Alegre:Livraria do Advogado, 1999, 308 p.

PRAXEDES, Francisco de Assis, “Processo Administrativo Tributário” in *Processo Administrativo Tributário* (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo:Revista dos Tribunais, 2002. ISBN 85-203-2243-3. p. 222-238.

QUEIROZ, Mary Elbe, “A Proporcionalidade no Âmbito administrativo-tributário” in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Coimbra. Depósito legal: 274421/08. ERC 125393. Nº 03 (Set. 2010), p. 153-174.

RAMOS, Diogo Ortigão; MARTINS, Fernando Lança, “A proibição da retroactividade da lei fiscal no âmbito do Estado de Direito” in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Lisboa. Depósito legal: 274421/08. Ano IV (Out./Nov. [outono]), pp. 219-244.

RAWLS, John, *Uma Teoria da Justiça*, São Paulo: Martins Fontes, 2008, 764 p. ISBN 978-85-336-2388-0

RIBAS, Lidia Maria Lopes Rodrigues, *Processo Administrativo Tributário*, São Paulo:Malheiros, 2008. 253 p. ISBN 978-85-7420-843-5.

RIBEIRO, José Antunes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Lisboa:Quid Juris?, 2003, ISBN 972-724-176-X.

_____, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada e Legislação Complementar*, Lisboa:Quid Juris?, 2003, ISBN 972-724-173-5.

ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra:Coimbra, 2009, 433 p. ISBN 978-972-32-1755-1.

ROCHA, Valdir de Oliveira, “O Princípio da Moralidade no Direito Tributário” in *O Princípio da Moralidade no Direito Tributário* (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo:Revista dos Tribunais, 1998. ISBN 85-203-1673-5. p. 120-127.

_____, “Processo Administrativo Tributário” in *Processo Administrativo Tributário* (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo:Revista dos Tribunais, 2002. ISBN 85-203-2243-3. p. 253-257.

RODRIGUES, Edison Pereira, “Processo Administrativo Tributário” in *Processo Administrativo Tributário*, (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo:Revista dos Tribunais, 2002. ISBN 85-203-2243-3. p. 735-747.

RODRIGUES, Geisa de Assis; FILHO, Robério Nunes dos Anjos, “Breves Anotações sobre a Garantia do Devido Processo Legal no Processo Administrativo” in *Revista Baiana de Direito*, Salvador. ISSN 1983-1552. Nº 1 (1º sem. 2008), p. 201-227. – RBD nº 01 (Salvador, 2008).

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins, “O Princípio da Moralidade no Direito Tributário” in *O Princípio da Moralidade no Direito Tributário* (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo:Revista dos Tribunais, 1998. ISBN 85-203-1673-5. p. 129-147.

_____, “Processo Administrativo Tributário” in *Processo Administrativo Tributário*, (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. ISBN 85-203-2243-3. p. 309-343.

RODRIGUES, Walter Piva, “Processo Administrativo Fiscal Irregular e Medidas Judiciais passíveis de serem tomadas para a sua Regularização” in *Processo Administrativo Fiscal*

(Coord. de Valdir de Oliveira Rocha), São Paulo:Dialética, 1998. Vol. 3. ISBN 85-86208-40-X. p. 231-244.

SÁ, Liliana da Silva de, “O dever de cooperação do contribuinte e o direito ao silêncio do arguido: impacto na atividade inspectiva” in *Revista Ciência e Técnica Fiscal*, Coimbra. Depósito legal: 224189/05. ISSN 0870-340X. (Jul./Dez 2004), pp. 171-217.

SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra:Coimbra, 2002. 372 p. ISBN 972-32-1119-X.

_____, “O indeferimento tácito em matéria fiscal: uma garantia do contribuinte?” in *Revista Fiscalidade*, Coimbra. Depósito legal: 144992. Nº 11 (Jul. 2002), pp. 89-101.

SANCHES, J. L. Saldanha; GAMA, João Taborda da, “Audição – Participação – Fundamentação: A co-responsabilização do sujeito passivo na decisão tributária” in *Separata de Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra:Coimbra Editora, 2006, p. 271-304

_____, “Sigilo Bancário: Crônica de uma Morte Anunciada” In *Sigilos Bancário e Fiscal* (Coord. geral de Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho e Vasco Branco Guimarães), Belo Horizonte:Forum, 2011, ISBN 978-85-7700-405-8. p 269-290.

SANTOS, António Carlos dos, “A Avaliação Indirecta e as Garantias dos Contribuintes” in *Revista O Economista (Anuário da Economia Portuguesa)*, Lisboa. ICS nº 113220. Nº 12 (Ano XII/1999), pp. 197-212.

_____, “A Nova Parafiscalidade: a tributação por via de cortes na despesa com remunerações de funcionários e de pensionistas” in *Revista do Ministério Público*, Lisboa: Sindicato dos Magistrados do Ministério Público, 2012. Ano 33, p 49-61.

_____, “Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: O Fiscalista no seu Labirinto” in *Revista Fiscalidade*, Coimbra. Depósito legal: 144992. Nº 38 (Abr./Jun. 2009), pp. 61-100

_____, “Reestruturação do Sistema Fiscal” in *Cadernos de Economia*, Lisboa. Nº 37 (Out/Dez 1996), pp. 35-38

SANTOS, António Carlos dos; MARTINS, António Manuel Ferreira, “Contributos para uma Política Fiscal mais Competitiva, mais Eficiente e mais Justa” in *Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal* (Coord. geral de António Carlos dos Santos e António Manuel

Ferreira Martins), Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n° 209. 2009. ISBN 978-972-653-180-7. p 13-75.

SANTOS, Moacyr Amaral, *Primeiras Linhas de Direito Processual Civil*, São Paulo: Saraiva, 2011, 549 p. (Vol. 2).

SARAIVA, Márcia Maria Tamburini Porto, *A Lei Federal 9784/99*, Rio de Janeiro:Lumen Juris, 2005. 201 p.

SCAFF, Fernando Facury, “Processo Administrativo Tributário” in *Processo Administrativo Tributário* (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo:Revista dos Tribunais, 2002. ISBN 85-203-2243-3. p. 537-552.

SIFUENTES, Mônica, *Problemas acerca dos Conflitos entre a Jurisdição Administrativa e Judicial no Direito Português*, São Paulo, 2002.

SILVA, José Afonso da, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, São Paulo:Malheiros, 1994. 928 p. ISBN 978-85-7420-777-3.

SILVA, Sergio André Rocha. G., *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*, Rio de Janeiro:Lumens Juris, 2007. 399 p.

SOUSA, António Francisco de, *Código do Procedimento Administrativo Anotado*, Lisboa:Quid Juris?, 2009, ISBN 978-972-724-476-8.

SOUSA, Edino Cesar Franzio, *O Poder de Tributar e o Estado Brasileiro*, Belo Horizonte:MP, 2011.

SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado*, Lisboa:Áreas, 2006, Vol I, 1119 p. ISBN 972-8472-95-1.

SOUSA, Marcelo Rebelo; MATOS, André Salgado de, *Direito Administrativo Geral*, Alfragide: Dom Quixote, Tomo 1, 245p., ISBN 978-972-20-3242-1.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de, “Processo Administrativo Tributário” in *Processo Administrativo Tributário* (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo:Revista dos Tribunais, 2002. ISBN 85-203-2243-3. p. 650-677.

TABORDA, Daniel Martins Geraldo, “O Direito de Audição no Procedimento Tributário” in *Revista Fiscalidade*, Coimbra. Depósito legal: 144992. N° 25 (Jan./Mar 2006), pp. 149-168.

TAVARES, André Ramos, “Análise do duplo grau de jurisdição como princípio constitucional” in *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo. Nº 30, (Jan/Mar 2000). 287 p.

TORRÃO, João António Valente, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Coimbra:Almedina, 2005, Depósito legal: 222175/05.

TÔRRES, Heleno Taveira, *Direito Tributário e Direito Privado*, São Paulo:Revista dos Tribunais, 2003. 510 p. ISBN 85-203-2435-5.

TORRES, Ricardo Lobo, “Processo Administrativo Tributário” in *Processo Administrativo Tributário* (Coord. de Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo:Revista dos Tribunais, 2002. ISBN 85-203-2243-3. p. 160-181.

VASQUES, Sérgio, “Capacidade Contributiva, Rendimento e Patrimônio” in *Revista Fiscalidade*, Lisboa. NIPC 500743282. Reg ICS 123393. Nº 23 (jul-set 2005), p. 15-45.

XAVIER, Alberto, “Da Inconstitucionalidade da Exigência de Garantia como Condição de Admissibilidade de Recursos no Processo Administrativo em geral e no Processo Administrativo Fiscal em particular” in *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo. ISSN 1413-7097. Nº 101 (Fev. 2004), p. 7-34.

APÊNDICE

QUADRO COMPARATIVO DOS PRINCÍPIOS

Portugal	Brasil
Estado de direito democrático	Estado democrático de direito
Legalidade geral	Legalidade geral
Justiça e Distribuição Justa dos Encargos Tributários	Justiça fiscal
Solidariedade social	Solidariedade social
Proteção da confiança ou Segurança jurídica	Segurança jurídica
Igualdade ou Isonomia	Igualdade ou Isonomia
Capacidade contributiva	Capacidade econômica ou contributiva
Proteção dos direitos e interesses do cidadão	Proteção do contribuinte
Separação de Poderes	Separação de Poderes
Confidencialidade	Sem correspondente direto (1)
Participação	Sem correspondente direto (2)
Colaboração entre a Administração Pública e os particulares	Colaboração entre a Administração Pública e os particulares
Decisão ou Motivação	Decisão ou Motivação
Legalidade objetiva	Legalidade objetiva
Prossecução do interesse público	Continuidade do serviço público
Imparcialidade ou Impessoalidade	Imparcialidade ou Impessoalidade
Boa fé em sentido amplo	Moralidade
Boa fé	Boa fé
Eficiência	Eficiência
Desburocratização	Eficiência
Devido processo legal	Devido processo legal
Contraditório	Contraditório (2)
Publicidade	Publicidade

Duplo grau de decisão	Duplo grau de cognição
Razoável duração do procedimento ou Celeridade	Razoável duração do processo ou Celeridade
Instrumentalidade das formas	Instrumentalidade das formas
Salvabilidade dos atos procedimentais	Economia processual (3)
Oficiosidade ou Oficialidade	Oficialidade
Inquisitorialidade ou Verdade material	Verdade material
Proporcionalidade	Proporcionalidade
Revisibilidade	Revisibilidade
Presunção de legitimidade e veracidade do ato administrativo	Presunção de legitimidade e veracidade do ato administrativo
Gratuidade	Gratuidade
Praticabilidade ou Simplicidade	Praticidade ou Simplicidade
Ampla legitimidade procedimental	Sem correspondente direto (4)
Disponibilidade	Disponibilidade
Estabilidade da instância	Imutabilidade da competência
Hierarquia	Hierarquia
Supremacia do interesse público	Supremacia do interesse público

Obs.:

Preferiu-se fazer o paralelo entre aqueles princípios de maior relevo, mesmo não possuindo estatura constitucional num ou noutro país. Não fizeram parte da presente tabela comparativa os direitos deles decorrentes, exatamente porque assumem feição ambígua, tratados diferentemente pelos doutrinadores, ora com estatura de princípio mesmo, ora figurando como simples faculdades.

Não foram elencados os princípios mais ligados ao direito material, mas que aqui mereceram certa referência.

Apesar de referenciado na pesquisa, optou-se por não assinalar no quadro o princípio de acesso a justiça (terminologia portuguesa) ou da inafastabilidade da jurisdição (terminologia brasileira), por ser este princípio extrínseco ao procedimento administrativo tributário, apesar de guardar estreita relação com este, sobretudo no direito português.

Relembre-se que a proteção dos direitos e interesses do cidadão ou proteção do contribuinte se caracteriza melhor como um sobreprincípio.

A correlação entre prossecução do interesse público e continuidade do serviço público foi efetuada por aproximação.

A correlação entre estabilidade de instância e imutabilidade da competência foi efetuada por aproximação.

- (1) No Brasil a confidencialidade é vista mais como um direito, sob a denominação de sigilo fiscal.
- (2) Apesar do contraditório estar no quadro como princípio, em respeito a autorizada corrente doutrinária, e para dar-lhe conformação própria frente ao princípio da participação, preferiu-se neste trabalho considerá-lo mais como um direito. A participação, mormente na dimensão dada pelo direito lusitano, afasta-se do contraditório e adquire feição própria, sem encontrar equivalente no direito brasileiro.
- (3) O princípio da economia processual, típico do processo judicial, encontra serena recepção no processo administrativo.
- (4) Apesar da ampla legitimidade procedimental não costumar ser encarada como princípio no Brasil, a doutrina e as legislações das entidades federativas conferem ampla aceitação aos seus enunciados.