

Reforma
Tributária

37

Processo
administrativo
tributário: relevância na
edificação da ordem
justa

Lídia Maria Ribas e Gigliola Lilian Decarli

Processo administrativo tributário: relevância na edificação da ordem justa¹

Lídia Maria Ribas

Doutora e Mestre em Direito do Estado pela PUC/SP. Pós-doutorado na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra em Direito Público; pela Universidade Nova de Lisboa e pela Universidade do Museo Social da Argentina em Ciências Jurídicas e Sociais. Professora e pesquisadora da UFMS. Grupo de Pesquisas no CNPq – Direito, Políticas Públicas e Desenvolvimento Sustentável. Membro do Cedis/UNL. limaribas@uol.com.br

Gigliola Lilian Decarli

Auditora Fiscal (MS) e Diretora de Estudos Tributários da Febrafite. Especialista em Direito Tributário e Negociações Econômicas Internacionais. Grupo de Pesquisas no CNPq – Direito, Políticas Públicas e Desenvolvimento Sustentável. gldecarli@gmail.com

Resumo

O presente texto trata do processo administrativo tributário na sua perspectiva constitucional e de efetivação do princípio da dignidade da pessoa humana do contribuinte, como mecanismo alternativo de solução de conflitos na esfera tributária, numa abordagem democrática da administração pública, num paradigma colaborativo entre o fisco e o contribuinte. São analisados os princípios e regras aplicáveis ao Processo Administrativo Tributário, com ênfase na celeridade, economia, informalidade, eficiência e busca da verdade real. Foi utilizada a pesquisa bibliográfica e documental baseada em análises qualitativas. Apurou-se ser o Processo Administrativo tributário mecanismo alternativo que promove efetividade às garantias fundamentais do contribuinte, concorrendo para o aprimoramento da ordem jurídica e, por conseguinte, da realização de uma ordem social justa.

Palavras-chave: Mecanismo alternativo de solução de conflitos, políticas públicas, administração pública democrática, efetividade, garantias fundamentais.

INTRODUÇÃO

Passados trinta anos da promulgação da Constituição da República, constituição esta que salvaguardou os direitos e garantias individuais, uma reflexão se faz necessária acerca da efetivação dos direitos garantidos aos contribuintes, especialmente a forma como eles serão tornados efetivos.

A especial preocupação com a dignidade da pessoa humana, alçada como fundamento

¹ Este artigo baseia-se em capítulos de Ribas (2008).

da República, refletiu-se também no tratamento constitucional dado à Administração Pública, denominada democrática, em face de um novo paradigma nas relações entre o fisco e o contribuinte, pautado pela colaboração, cooperação e proteção.

O desenvolvimento das relações entre o fisco e o contribuinte, a partir dessa maior consciência do cidadão diante do papel arrecadador do Estado, alavancou o interesse pela necessidade de aprofundamento das discussões sobre os litígios resultantes dessas relações.

A busca de mecanismos de soluções dos conflitos fora do Poder Judiciário se dá no mundo inteiro e, no Brasil, a Constituição de 1988 assegurou o contraditório e a ampla defesa aos litigantes do processo administrativo, que se configuram como pilares da segurança jurídica.

Assim, a importância do processo administrativo tributário como instrumento de atuação do direito material e alternativo em matéria tributária que, para cumprir seu papel, há de ter um trâmite claro e lógico, que atenda aos princípios da ordem jurídica, cuja matriz é idêntica à do Judiciário, em que o contribuinte tem um espaço de exercício de cidadania.

Os órgãos julgadores administrativos têm por característica serem autônomos em relação à Administração ativa e com representantes do fisco e da sociedade, agilizando a solução dos conflitos entre a Administração e os contribuintes, mantendo as garantias e reproduzindo os feitos tributários no Judiciário, ainda que a escolha da esfera perante a qual deseja postular seus direitos fique a critério exclusivo do contribuinte. A opção pela via administrativa é pertinente na perspectiva constitucional e desejável em função da gratuidade, do efeito suspensivo dos recursos e das garantias constitucionais.

A obrigação tributária resume condições peculiares em relação a outras obrigações de natureza civil, o que torna a via do processo administrativo mecanismo mais efetivo de soluções das demandas tributárias, não apenas pela especialização dos Tribunais Administrativos de julgamento, mas pelos princípios aplicáveis ao processo administrativo, que envolve celeridade, economia, informalidade, eficiência e busca da verdade real.

O processo tributário é estruturado segundo os princípios constitucionais, mas com uma

vinculação em relação a outros princípios processuais que atendem a natureza dessa relação obrigacional tributária, sempre com a necessária conexão entre o processo judicial e o administrativo.

A obtenção da verdade material que compete à Administração judicante é consequência da legalidade tributária e tem natureza constitucional, para cuja estrutura processual é indispensável o princípio da investigação. Essa finalidade do processo administrativo tributário tem imediatos efeitos nos princípios ou máximas que o estruturam, para assegurar uma efetiva proteção legal, refletida pelos poderes de cognição dos julgadores na delimitação fática do processo e na natureza e limites do objeto do processo.

A existência e o eventual privilégio ao processo administrativo tributário não afronta o princípio da inafastabilidade da jurisdição, até pela unidade jurisdicional do sistema brasileiro. A intervenção da Administração na resolução dos conflitos entre o fisco e os contribuintes justamente assegura a efetivação dos seus direitos e garantias constitucionalmente previstos.

O objetivo deste estudo é apresentar e aprofundar essas questões que, norteadas pelo princípio da legalidade tributária, juntamente com outros princípios, liberdades e garantias, obtêm plena recepção no ordenamento.

Deste modo, é necessário que o Estado esteja estruturado e organizado para proteger os direitos dos contribuintes de modo ágil e eficaz, permitindo o constante aperfeiçoamento e a modernização do processo administrativo tributário, objetivando melhor encaminhamento das questões tributárias, numa perspectiva democrática e colaborativa, cujo fim último é a salvaguarda da dignidade da pessoa humana.

Do início ao fim do estudo é feita uma análise ampla do processo administrativo tributário, sem a pretensão de exaurir o tema, mas com a limitação e profundidade que permitem uma visão unitária e clara das matérias envolvidas.

1. DA PREVISÃO CONSTITUCIONAL DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

O denominado direito constitucional processual nasceu da evolução do processo no

moderno Estado de Direito e das modificações dadas pela legislação e doutrina ao direito processual, que deixou de ser mero instrumento, para assumir função de proteção de direitos fundamentais, e por isso se aproximou da Constituição. Os instrumentos processuais possibilitam a realização da justiça, na medida em que condensam a metodologia e a sistemática dos princípios constitucionais.

Segundo Dinamarco, Cintra e Grinover (2003:15), o direito processual tem seus nortes fundamentais traçados pelo direito constitucional:

“(...) é justamente a Constituição, como resultante do equilíbrio das forças políticas existentes na sociedade em dado momento histórico, que se constitui no instrumento jurídico de que deve utilizar-se o processualista para o completo entendimento do fenômeno processo e de seus princípios”.

Premissa básica do Estado de Direito é assegurar a supremacia da Constituição. Assim se expressa o eminente mestre José Afonso da Silva (2003:26): “todas as normas que integram a ordenação jurídica nacional só serão válidas se se conformarem com as normas da Constituição Federal”.

O direito constitucional processual é composto, então, pelas garantias dadas pelos princípios ao processo, a fim de que ele possa bem cumprir sua função e conduzir a resultados jurídico-substanciais desejados pela própria Constituição e pela lei ordinária.

O processo está sempre irradiando preceitos e princípios constitucionais, garantidos pela legalidade, que, afastados do arbítrio, promovem a igualdade e garantem a liberdade. Ao lado da igualdade meramente formal entre as pessoas e as partes, outras garantias constitucionais – como a inafastabilidade do controle jurisdicional e do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório – efetivam o processo como instrumento a serviço da ordem constitucional e legal.

Denota-se a importância do direito processual para a preservação dos direitos fundamentais. A constitucionalização dos princípios tem o mesmo fundamento, de proteção dos direitos e garantias, que resguardam como fim último a própria dignidade da pessoa humana.

A Constituição Federal de 1988 trouxe uma abordagem nova acerca do processo, constitucionalizando princípios e garantias a ele aplicáveis, no que se pode denominar

de direito constitucional processual. Esse conjunto de normas e princípios se consubstancia na forma e instrumentos de garantia dos demais direitos.

Celso Antônio Bandeira de Mello, *apud* Ribas (2008:35) refere-se aos princípios como *matéria-prima* do jurista, vigas mestras do edifício jurídico ou diretrizes fundamentais de um sistema. Esses preceitos fundamentais dão forma e caráter ao sistema processual, pois trazem conotações sociais, políticas e éticas que lhe servem de sustentáculo legitimador. É indissociável a relação entre a *justiça* e os princípios aplicáveis. A realização da justiça concretiza-se sob a ótica dos princípios jurídicos de Direito que norteiam o sistema de matriz constitucional.

O conjunto de garantias constitucionais, em última análise, busca assegurar o correto exercício dos direitos públicos subjetivos, e sua efetividade só é alcançada por via do processo.

Há princípios aplicáveis a toda a atividade administrativa, como os enunciados no art. 37 da Constituição Federal:² legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, e outros implícitos ou explícitos em preceitos constitucionais, como a indisponibilidade do interesse público, por exemplo. Traduzem eles, essencialmente, o conteúdo da legalidade administrativa no Estado Democrático de Direito.

A impessoalidade³ ganha dimensão especial no Estado que consagra o princípio republicano, na defesa feita pelo mestre Geraldo Ataliba (*apud* RIBAS, 2008:37). A Administração Pública é formada pelo conjunto de órgãos do Estado que, por meio de seus agentes, devem gerir suas ações com objetividade que lhes assegure independência, devendo ser leais ao Estado, e não aos transitórios e eventuais ocupantes dos cargos políticos.

O administrador público, no que diz respeito à moralidade, deve pautar-se pelo que é ético, justo, correto e conveniente, e não apenas pelo que é legal. Sempre que determinado comportamento da Administração, embora de acordo com a lei, ofender a

² Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

³ A impessoalidade, como princípio, tem a significação de valoração objetiva dos interesses públicos, independente de outro interesse de qualquer natureza. Vários autores acompanham este entendimento, como Medauar (1993: 89-90) e Rocha (1996: 75-76), que segue Figueiredo (1993) e cita Celso Antônio Bandeira de Mello, para quem a impessoalidade é equivalente à igualdade, para a atividade administrativa.

moral, os bons costumes, a ideia comum de honestidade, a lealdade, a boa-fé, os princípios de justiça e equidade, está ofendendo o princípio da moralidade e pode levar à invalidade do ato, pela própria Administração, ou pelo Judiciário, por meio de ação popular (art. 5º, LXXIII, da CF).

Pela publicidade, a Administração dá conhecimento e permite o controle pela sociedade dos atos por ela praticados. Como instrumento de transparência, a publicidade não permite ocultamento aos administrados dos assuntos que interessam a todos e também em relação aos contribuintes individualmente afetados por alguma medida.

Embora, antes, presente implicitamente na ordem jurídica constitucional, a eficiência só foi introduzida explicitamente a partir da EC 19/98 e indica ao agente público uma dinâmica de interpretação das normas no sentido da utilização racional dos recursos e meios, com vistas à satisfação das necessidades da coletividade. O agir eficiente pressupõe a obtenção do melhor resultado com o menor custo possível. Trata-se da necessária proporção entre meios e fins para equilibrar a relação custo/benefício.

A necessidade de proteger o interesse público, definido em linhas gerais pelo texto constitucional, e depois pela lei, dá força ao princípio da indisponibilidade do interesse público. Os agentes públicos não podem dispor do interesse público. A indisponibilidade está fortemente presente na Constituição, que, além de definir seus pontos principais, ainda os protege pela ação pública.

A doutrina abriga uma série de classificações dos princípios, mas – sem razão de ordem prática – sua discussão escapa ao contexto deste estudo, pelo que se opta pela divisão em *princípios gerais* – igualdade, legalidade, devido processo legal (ampla defesa e contraditório), qualificados como proposições que desempenham funções de fundamentação, de guia de interpretação e fonte subsidiária de normas processuais e que, dada sua função genérica, qualificados no que têm de comum, atingem o processo administrativo tributário; e em *princípios específicos* – legalidade objetiva, oficialidade, informalidade, verdade material, investigação e faculdade da Administração de rever seus próprios atos, como sendo aqueles que se dirigem às especificidades do processo administrativo tributário, no que têm de particular. Esses princípios são portadores de núcleos significativos de grande valor, influem no processo administrativo tributário e lhe dão unidade.

A análise dos princípios constitucionais permite concluir que o processo administrativo tributário está previsto pela Constituição Federal, que prescreve em seu art. 5º direitos e garantias, dentre as quais está o direito ao contraditório e à ampla defesa assegurados aos litigantes em processo judicial ou administrativo.

O litígio existe, conforme conceitua Carnelutti (*apud* THEODORO JR, 2007:39), quando há um conflito de interesses qualificado por uma pretensão resistida. Para que haja litígio é necessária a presença de duas partes com interesses contrapostos, tendo o litígio início quando uma das partes se opõe à vontade da outra. Haverá, portanto, processo quando instaurada uma relação jurídica que necessariamente demanda a configuração de um litígio.

Uma vez que a Constituição preveja o contraditório e a ampla defesa nos processos administrativos e judiciais, ela admite a instauração de uma instância administrativa para discussão de questões diversas, dentre elas aquelas afetas ao lançamento tributário.

Assim, objetivando concretizar o princípio da autotutela, o Estado cria instâncias administrativas de julgamento, possibilitando não apenas a revisão de seus atos, mas a participação do administrado neste processo, garantindo-lhe por meio do processo administrativo tributário uma esfera de defesa anterior à satisfação dos créditos tributários constituídos unilateralmente por meio do lançamento.

Mussolini Junior (2006:414) trata da relevância e *status* constitucional do processo administrativo tributário, ao fazer as seguintes reflexões:

“(...) dentro do âmbito daquele que designamos como processo tributário não judicial, expressão que adotamos porque parece-nos a mais própria para identificar um instituto jurídico dotado de “status” constitucional, com características específicas e que, equivocadamente, muitas vezes é considerado como se estivesse em nível inferior ao processo judicial que envolve os conflitos de interesse entre os Entes Tributantes e os contribuintes”.

“É evidente que se trata de um olhar míope sobre o direito brasileiro posto, pois que, em nosso ordenamento, uma e outra são fórmulas constituídas apartadamente, mas no escopo único de solução dessas pendengas, em esferas de competência distintas, entre as quais não existe, de fato, uma aparente superposição”.

A constitucionalização do processo administrativo é reflexo da evolução da proteção jurídica na área tributário-administrativa, tornando mais efetiva a defesa dos direitos dos contribuintes e dos direitos da Fazenda Pública.

Essa evolução encontra-se em harmonia com o novo perfil de relação tributária baseado na colaboração, cooperação e proteção, sempre na busca pelo fim último da tributação que é a própria dignidade da pessoa humana, numa visão de solidariedade e cidadania fiscal.

2. O PROCESSO ADMINISTRATIVO COMO MECANISMO ALTERNATIVO DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS NA ESFERA TRIBUTÁRIA

A Constituição Federal de 1988 alçou a dignidade da pessoa humana como fundamento da República (art. 1º, inciso III). A valorização do ser humano, portanto, resgata uma percepção humanista da tributação. Nos dizeres de Porto (2016:93):

“A dignidade da pessoa humana erige o contribuinte como centro do Direito Tributário, fazendo com que a tributação seja um ato do Estado que respeita os valores que dão dignidade ao homem. Passe-se a perceber, como identificado por Marciano Buffon, que ‘é o Estado que existe em função da pessoa humana, e não o contrário, já que o homem constitui finalidade precípua, e não meio da atividade estatal”.

(...)

Este limite à tributação pode operar basicamente de duas formas (a) ora como justificativa para dosar a tributação, visando proteger a dignidade humana; e ora (b) como cláusula de proteção ou resguardo do mínimo necessário à manutenção da dignidade da pessoa, quando da incidência do tributo. No entanto, há uma perspectiva pouco explorada sobre a aplicação da dignidade da pessoa humana no âmbito do Direito Tributário. Refere-se ao padrão de relacionamento que deve ser dispensado ao contribuinte enquanto pessoa dotada de dignidade (...).”

Nessa mesma linha, o autor continua esclarecendo que o cidadão deve ter participação ativa na relação com as questões tributárias, desde a sua formação até sua extinção,

opinando, referendando e inclusive podendo questionar as medidas que entender inconstitucionais. Do mesmo modo,

“(…), o Ministro José Delgado sustenta em precedente do Superior Tribunal de Justiça que entre ‘fisco e contribuinte deve existir um relacionamento de confiança mútua e de absoluto respeito aos preceitos da democracia, com preponderância da legalidade’, respeitando-se a cidadania e a dignidade humana” (PORTO, 2016:95).

Citando estudo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, 1990), Porto (2016) destacou alguns direitos comuns dos contribuintes, estando entre eles o direito de ser informado, assistido e ouvido e o direito de recurso, o que significa que o direito de se opor aos atos administrativos é um direito que promove a dignidade humana do contribuinte. A promoção desses direitos está intimamente correlacionada com os deveres de colaboração, cooperação e proteção que regem o novo modelo de relacionamento entre o fisco e o contribuinte, ao qual se denomina colaboração no direito tributário. Porto (2016:83) destaca ainda que ao lado do Poder Judiciário o contencioso administrativo é responsável por reconhecer e conferir efeito prático a esses deveres.

A atuação contenciosa do Poder Judiciário e da Administração decorre da necessidade de pacificar conflitos.⁴ A busca de solução junto ao Poder Judiciário é o método tradicional de solução de conflitos, que ao fim do processo, normalmente moroso, culmina com uma decisão judicial. Toda busca de solução de conflitos sem a participação do Judiciário é denominada de método alternativo de solução ou gestão de conflitos (FIORELLI, 2008:51).

Os órgãos de julgamento administrativo, apesar de possuírem uma estrutura semelhante à do Poder Judiciário, representam um método alternativo de solução de conflitos, ao lado da arbitragem. A sua utilização, além de evitar o uso da via judicial, que gera custos excessivos, morosidade e desgaste na relação autor-réu, proporciona maior celeridade, economia, eficiência e julgamentos com caráter de especialidade em face do conhecimento técnico-especializado do julgador. A existência e atuação dos órgãos de

⁴ Os métodos de solução de conflitos podem ser autocompositivos e heterocompositivos, conforme se busque a solução sem a decisão ou determinação de um terceiro, ou com a participação deste, respectivamente. Entre os métodos autocompositivos estão a conciliação, a mediação e a conciliação, enquanto os heterocompositivos abrangem a arbitragem, os tribunais administrativos e o poder judiciário (FIORELLI, 2008:51).

juízo administrativo, especialmente os paritários,⁵ conferem efetivação aos já citados deveres de colaboração, cooperação e proteção da Administração Pública, deveres estes que garantem a observância à dignidade da pessoa humana do contribuinte.

2.1. Tributação, Processo Administrativo e o paradigma constitucional do Estado Democrático de Direito

Para tratar questões jurídicas na relação entre o fisco e o contribuinte, é necessário que se parta da análise do conceito de Estado democrático de direito, observando a mudança de seus paradigmas no processo histórico, promovendo uma reflexão sobre suas transformações, à luz dos direitos fundamentais, já que estes adquirem significativa importância na conjuntura estatal. Um sistema de princípios e regras deve ser o meio utilizado para promover o aprimoramento da ordem jurídica, limitando e controlando o poder do Estado, na realização de uma ordem social justa.

Como organização jurídica e política das sociedades civilizadas, o Estado Constitucional Democrático fundamenta-se em mecanismo jurídico eficaz para se atingir a cidadania, em que o homem detentor de liberdades públicas assume um papel na construção de um novo conceito de democracia, fundado em instituições eficientes e legítimas.

Os paradigmas tradicionais devem ser superados diante das novas exigências de transformações sociais, buscando-se a concretização da justiça social, fundada em parâmetros constitucionais, a partir de políticas eficazes e efetivas, que incorporem a participação dos cidadãos nos centros de poder.

A efetivação da cidadania no Estado democrático de direito pressupõe a garantia e a concretização dos direitos fundamentais, quando é permitido aos seus titulares o exercício efetivo da cidadania ativa do Estado, pela função de integração, organização e direção jurídica da Constituição.

⁵ A paridade indica a participação de representantes não apenas do Fisco, mas também dos contribuintes, como a OAB e demais entidades representativas.

Diante da realidade das complexas sociedades modernas, impõe-se uma metamorfose do Estado que absorva esquemas de representação, caracterizados pela multiorganização, multipolarização e descentralização da organização política estatal, por meio de sistemas autônomos, auto-organizados e interferentes, como observa Canotilho (1993:15).

Esta democratização das forças políticas é uma questão de reengenharia constitucional que melhor compreenda o Estado diante da globalização, mas que, em respeito a uma ordem internacional democrática, evite a recepção constitucional de institutos jurídicos inadequados à realidade social de cada Estado e viabilize aqueles que contribuam para a efetivação da cidadania mais plena e coletiva com a participação de todos os segmentos sociais.

Outro aspecto ligado à engenharia constitucional diz respeito aos mecanismos que aprimoram o ordenamento, na medida em que não se caracterizem em meras medidas técnicas e burocráticas sujeitas a se degenerar em arbitrariedade, mas que se constituam em institutos jurídicos adequados à realidade social, configurados pela harmonização da teoria doutrinária e da prática.

A administração pública democrática exige o estímulo à participação do cidadão na gestão pública, com transparência dos atos administrativos praticados, com publicidade das decisões das opções consideradas, dos efeitos previstos e das justificativas necessárias.

Enquanto o contribuinte de antes mantinha para com o Estado uma situação de sujeição total, em relação ao poder impositivo do Estado, hoje o Estado está a serviço da comunidade, passando-se à necessária cooperação do cidadão com a comunidade administrativa. O Estado não se impõe mais de modo absoluto diante do cidadão no processo da administração pública.

Segundo o entendimento de Casás (1997:57) não há mais como aceitar a doutrina que defende a obrigação tributária constitutiva de uma relação de poder, uma vez que no Estado social e democrático de direito o vínculo jurídico que nasce em consequência do exercício da força tributária normativa encontra no polo passivo da obrigação um contribuinte cidadão e não um súdito.

Houve uma transformação do Estado soberano para um Estado a serviço da comunidade, em que o interesse fiscal não é mais o interesse público do Estado, mas um interesse coletivo, no qual às vezes o interesse do Estado também é o interesse do contribuinte.

Segundo Stippo (1997:1233-34), as novas formas de exercício do poder público, próprias de um estado democrático fundado no princípio da soberania popular, corresponsabilizam os cidadãos nas relações da administração público-privada, conduzindo a uma sólida implantação da *democracia administrativa* e à criação de novos direitos fundamentais para o cidadão, em suas relações com a administração pública.

No dizer de Novoa (1997) não basta situar a normatividade tributária no conceito de Estado como ordenamento positivo. É necessário reconhecer as exigências que o Estado Democrático impõe à fiscalidade, superando construções jurídicas formalistas e procedendo a um ajuizamento da legitimidade da norma tributária a partir da perspectiva do Estado de direito como um Estado de valores, ultrapassando uma formulação meramente legal.

Depois, as relações jurídico-tributárias sofrem atualmente grande influência das relações internacionais, não podendo continuar reféns de modelos estáticos, precisando evoluir e adequar-se às operações e negócios realizados em instantes pelos diversos países, em consequência dos avanços tecnológicos e do crescimento das relações transnacionais.

A solução dos conflitos tributários na esfera judicial tem demonstrado morosidade que resulta em prejuízos para as partes envolvidas: quando o fisco vence, demora a receber seus créditos; e quando vencido, tem de arcar com o ônus da sucumbência. Por sua vez, o contribuinte também arca com prejuízos das demandas prolongadas, entre outras tendo dificuldade para obter certidões negativas, com implicações na realização de negócios; e quando vencido, arcando com o ônus da incidência de juros moratórios relativamente ao longo período que perdura o litígio.

Para Eros Roberto Grau (2005:22) o “*sistema jurídico é um sistema aberto, não fechado. Aberto no sentido de que é incompleto, evolui e se modifica*”. O aparato administrativo do Estado caminha com vistas à efetivação do princípio da eficiência administrativa, já positivado no *caput* do art. 37 da Constituição Federal, como forma

de evolução de um Estado que tem como fim maior o bem-estar social.

É neste quadro atual que se destaca a importância da praticabilidade da tributação, criada pela doutrina alemã, que exige a eficiência da administração que funciona como justiça e que não tem sido necessariamente desenvolvida pela doutrina nacional, bem como medidas concretas para solução de conflitos. O direito tributário ganha, quando se criam mecanismos alternativos para solução de conflitos, e o processo administrativo tributário é o mais importante desses mecanismos na relação entre o fisco e o contribuinte.

3. A IMPORTÂNCIA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NA EDIFICAÇÃO DA ORDEM JUSTA

A construção do processo administrativo tributário tem caráter de exceção ao regime geral do processo e está alicerçada em dois polos. De um lado, o Estado precisa de meios para combater a evasão tributária e a lide tributária em si, instituindo, para tal, órgãos administrativos que identifiquem a obrigação, promovam a cobrança administrativa e decidam os conflitos daí resultantes. Do outro lado, o contribuinte deve dispor de normas jurídicas e possibilidade de esses órgãos administrativos e o Judiciário protegerem-no contra os abusos do Estado.

Sobre a importância da autotutela administrativa, afirma Marins (1998:121):

“Esta autotutela, que representa o trato unilateral que é concedido ao Estado quando cuida do interesse público, embora não seja prestigiada com foros de intangibilidade (já que não é imune ao controle do Poder Judiciário), é instrumento essencial ao atendimento das premências instrumentais do Estado”.

Na mesma perspectiva, apontam Velasco e Albalat (1996:521):

“É condição do Estado de Direito que as normas que delimitam as faculdades e deveres da Administração com os particulares e as destes com o Estado sejam respeitadas com a garantia de um procedimento em que devam se ajustar os atos da Administração com os recursos e uma jurisdição encarregados de decidir, julgar e falar sobre as questões que suscitam a interpretação ou aplicação daquelas normas”.

Como defende Cretella Júnior (1993:332), “*o prestígio da Administração é assegurado sempre que há possibilidade de resolver-se o litígio entre o administrado e o Estado na própria esfera administrativa, dada a mínima repercussão dos procedimentos internos*”.

Essa é a razão pela qual na maioria dos países se criam órgãos e sistemas administrativos que reduzem as causas instauradas perante o Judiciário, cuja legislação criadora impõe o objetivo de alcançar o interesse público sem lesar os interesses legítimos dos contribuintes. Essas regras tendem à simplicidade e celeridade, sem afetar os princípios essenciais da legalidade na revisão do ato tributário do lançamento, mediante apreciação das provas apresentadas pelo contribuinte e dos documentos oficiais de que dispõe a Fazenda Pública e aplicação da lei com a máxima objetividade e imparcialidade, de forma a obter-se uma decisão legal.

Além disso, conforme já defendido anteriormente por Ribas e Gouveia (2015:15), o crescente demandismo de lides perante o Judiciário tem levado as políticas públicas luso-brasileiras à introdução de iniciativas que imprimem uma reengenharia na gestão dos conflitos, com a assunção dos mecanismos alternativos de forma mais efetiva, na solução desses conflitos.

O parâmetro metodológico, antes realçado no poder e na autoridade administrativa, cada vez mais vem cedendo lugar à preocupação com as relações entre o fisco e os contribuintes, e por isso preocupando-se com o lado do administrado, facilitando-lhe o acesso a documentos, obrigando-se a motivar as decisões, seguindo regras e princípios e possibilitando decisões mais equilibradas, em função de maior independência dos órgãos julgadores e composição paritária.

Se todas as questões entre o fisco e o contribuinte fossem submetidas ao Judiciário, o acúmulo de processos dificultaria mais ainda as soluções dos litígios pela demora, o que resulta na utilização do contencioso administrativo como meio adequado para reduzir o número de causas instauradas perante o Poder Judiciário de modo célere e eficaz, quando esses organismos atuam no processo administrativo tributário, como instrumento auxiliar no aperfeiçoamento do Estado de Direito, para controle do poder.

Na expressão de Seixas Filho (1998:11):

“Num Estado Democrático a função de evitar ou dirimir conflitos de interesses deve ser repartida por alguns órgãos ou Poderes do

Estado, evitando-se a sua aglutinação em um único, que acumularia um poder absoluto sobre a sociedade”.

Nas palavras de Geraldo Ataliba (*apud RIBAS, 2008:154*), defendendo o contencioso fiscal:

“(...) grande número de litígios podem assim ser resolvidos, sem que os contribuintes, quando vencidos, recorram ao Poder Judiciário. Para tanto, basta que o contencioso seja célere, equânime e enseje ao contribuinte a mais ampla oportunidade de produção de provas e dedução de argumentos”.

Sainz de Bujanda (1989:362-363) apresenta defesa da conveniência das soluções das lides jurídicas tributárias no âmbito administrativo e por via de órgãos colegiados, que ele chama de *quase-jurisdicionais*, com preparação específica, e que ofereçam garantias similares às do processo judicial. Essas garantias é que fazem idôneo o processo administrativo tributário para a realização de seus importantes fins.

Examinando os argumentos a respeito da utilização do processo administrativo tributário como solução de conflitos entre o fisco e os contribuintes no âmbito administrativo, pode-se dizer que não constitui limitação às garantias democráticas fundamentais e não fere o princípio da inafastabilidade do Poder Judiciário. O exame dessas controvérsias pelo poder jurisdicional deve ser exceção, e não regra, para não sobrecarregá-lo com soluções de questões que podem ter seu desate no âmbito administrativo, uma vez que o excesso de causas é exatamente um dos principais motivos da morosidade da máquina judiciária. Assim, o processo administrativo tributário funciona como mecanismo redutor do volume de feitos no Judiciário.

Para Medauar (1995:2-34) o processo administrativo tributário permite um *filtro* nas controvérsias e reduz o número de ações perante o Judiciário, já muito sobrecarregado, ao mesmo tempo em que distribui “justiça fiscal na esfera administrativa, atendendo, nesse âmbito, a um dos objetivos da Administração, que é a justiça, visto não ser esta exclusivamente do Poder Judiciário”. Para a autora, além do julgamento de recursos, os Tribunais Administrativos, discutindo sobre matérias e normas tributárias, possibilitam o constante aprimoramento e desenvolvimento das normas tributárias.

A utilidade dos órgãos administrativos nos julgamentos das causas tributárias é ressaltada por Machado (1998:88-89), ao afirmar que:

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

E, adiante, conclui: *“a decisão administrativa é mais uma possibilidade que o sistema jurídico oferece ao contribuinte, para uma adequada solução de seus conflitos com o Fisco, e constitui um direito seu, amparável pela via do mandado de segurança”* (MACHADO, 1998:88-89).

A lide tributária, que no processo administrativo tributário se manifesta quando o contribuinte formaliza sua resistência à pretensão do fisco, exige que o Estado ofereça instrumental que possibilite, com celeridade, conferir ao contribuinte as garantias (contraditório, ampla defesa) necessárias para que se verifique se o Estado atuou dentro da legalidade. Esses órgãos funcionam como mecanismos de realização da justiça tributária, como fim genérico da Administração Pública Tributária, e permitem que a solução da lide se dê de modo satisfatório e célere e produza também melhores resultados econômicos.

Como afirma Rocha (1995:141):

“(...) o processo administrativo não é um legitimador de qualquer ato da Administração, mas, antes, o processo administrativo visa a conferir a justiça positivada – com o quê não atende o pretense interesse nem da Administração nem do administrado, e sim o interesse público, que é o do Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos individuais, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a justiça, etc. como valores supremos da sociedade brasileira (tudo conforme o ‘Preâmbulo’ da Constituição)”.

O processo administrativo é instrumento de efetivação das garantias e dos princípios constitucionais do cidadão, o que se concretiza mediante órgãos julgadores administrativos dotados de autonomia e independência para agir com imparcialidade. E, para isso, devem funcionar fora da função *ativa* da Administração. Daí a relevância de órgãos julgadores e não apenas do exercício simplista da autotutela administrativa. É necessário mais. É necessário um mecanismo efetivo de solução de conflitos.

A existência dos órgãos de julgamento representa uma via alternativa de solução de conflitos na esfera tributária com a observância de princípios e garantias constitucionais,

revelando-se, nos dizeres de Cajubá (*apud* BRITO, 2010:53) “*um instrumento de realização de valores constitucionais, fazendo atuar a Constituição e concretizando o Estado Democrático de Direito (...)*”.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

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

Decorrente da elevação do processo tributário à esfera constitucional e de uma visão processual finalística, o processo não é visto mais de modo introspectivo, apenas como instrumento do Poder Judiciário, mas também como instrumento para o legítimo exercício do poder de controle da legalidade dos atos administrativos tributários, constituindo-se em meio idôneo para pacificar e fazer justiça administrativa tributária, com a prevalência do interesse da ordem jurídica sobre os interesses divergentes dos litigantes na resolução dos conflitos em matéria tributária, para atingir os resultados jurídico-substanciais desejados pela própria Constituição Federal e pela lei ordinária.

No âmbito dessa autotutela conferida à Administração Pública, o processo administrativo tributário garante o controle de legalidade sobre ato administrativo ilegítimo ou ilegal e é um dever da Administração, podendo esta agir de ofício ou mediante provocação do interessado, e desenvolve-se no âmbito do Poder Executivo dos diversos entes políticos, cuja competência é dos órgãos julgadores, com o fim de restabelecer o equilíbrio que deve ocorrer na relação entre sujeito ativo e sujeito passivo da obrigação tributária, que é uma relação de direito, e não de poder.

Com a apresentação da impugnação o contribuinte institui o contraditório e inaugura o processo administrativo tributário para indagar da conformidade entre o ato fiscal e o direito positivado. Essa impugnação tem fundamento no direito de petição e está orientada para obter uma decisão sobre a legalidade de determinada obrigação tributária, visando a dirimir o conflito, e pressupõe o direito à prova da violação ou do abuso e o direito à reapreciação do ato praticado.

Os órgãos colegiados de segunda instância, cuja composição é mista (representantes da Administração Fazendária e da sociedade), caracterizam ainda mais a imparcialidade e oferecem maior efetividade ao binômio segurança e justiça, atendendo melhor ao fundamento político de maior controle dos atos administrativos e ao Estado Democrático de Direito, pela participação dos administrados diretamente na Administração Pública.

Embora os julgadores administrativos tributários não estejam integrados ao Poder Judiciário, estão alheios às partes e objetivam a solução de uma controvérsia segundo a vontade da lei, na manutenção da ordem jurídica. Em prestígio ao conteúdo dos valores do Estado Democrático de Direito, tais órgãos são dotados de imparcialidade orgânica, sem vínculos diretos de subordinação hierárquica, constituindo-se em um corpo autônomo, em uma função para-hierárquica, livre de injunções de qualquer natureza, ainda que sob a égide do mesmo órgão do Poder Executivo.

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

Aos julgadores administrativos fiscais é conferido o livre convencimento na apreciação da prova, uma vez que no processo o princípio que prevalece é o da distribuição da justiça, que exige a descoberta da verdade real em relação à suposta legitimidade do lançamento, característica esta do processo administrativo, uma vez que no processo

judicial objetiva-se a verdade dos autos, denominada de verdade formal. É essa busca da verdade real, como elemento essencial ao julgamento, que impõe a exigência da prova, como sendo a soma dos fatos produtores da convicção do julgador, apurados no processo, sob o vetor investigativo, segundo o qual a autoridade administrativa julgadora possui ampla liberdade de ação em relação à prova, como sujeito ativo da própria comprovação dos fatos no processo.

A apreciação posterior pelo Judiciário das decisões tomadas pela Administração é consequência natural e lógica da separação de Poderes baseada em pesos e contrapesos, cabendo à função jurisdicional, exercida com exclusividade pelo Poder Judiciário, controlar e revisar de modo definitivo as decisões administrativas, independentemente de essas decisões terem sido favoráveis ou contrárias à Fazenda Pública, em atendimento aos princípios da isonomia e da universalidade de jurisdição.

As premissas básicas e conceituações indispensáveis à atuação do processo administrativo tributário não se restringem ao direito tributário, mas se relacionam com outros institutos jurídicos, principalmente do direito administrativo e processual.

O caráter de justiça no processo tributário é o elemento propulsor da aproximação e harmonização entre a fase administrativa e a judicial para alcançar os fins últimos do Direito – atingimento e manutenção da paz jurídica e realização da justiça, sem afetar o princípio da unidade de jurisdição, cuja competência de declarar o Direito de modo definitivo e imutável é exclusiva do Poder Judiciário.

Os órgãos de julgamento administrativo tributário possuem, portanto, o papel de remover conflitos sob a prevalência do estatuto da Justiça, e não do estatuto do fisco ou do estatuto do contribuinte, o que se apresenta como mecanismo de grande importância e contribui para o aperfeiçoamento do sistema jurídico brasileiro, em um modelo de relação com o contribuinte que não concorre com o Judiciário, mas que se traduz em espaço alternativo de exercício da cidadania em matéria tributária.

Finalmente, é de se destacar a importância do processo administrativo tributário como instrumento alternativo em favor da solução de controvérsias em matéria tributária, que se tem consolidado pela dinâmica implementada pelos órgãos julgadores, que contribuem para o refinamento do sistema tributário e aperfeiçoamento do Estado Democrático de Direito. Além disso, promovem uma evolução no relacionamento entre

o fisco e os contribuintes, num sentido ético e de justiça fiscal. É, portanto, indispensável na edificação de uma ordem justa.

Referências

ARAÚJO CINTRA, Antônio Carlos de, GRINOVER, Ada Pellegrini, e DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria Geral do Processo*. 19^a ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2003.

ATALIBA, Geraldo. *Consulta fiscal – Condições de eficácia*. In: Estudos e Pareceres de Direito Tributário. v. 2. São Paulo, Ed. RT, 1978.

_____. *Contencioso administrativo*. RDT 11-12/347-350. São Paulo, janeiro-junho de 1980.

_____. *Espontaneidade como excludente de punibilidade no procedimento tributário*. RT 464/55-67. São Paulo, junho de 1974.

_____. *Princípios constitucionais do processo e procedimento*. RDT 46/118-132. São Paulo, outubro-dezembro de 1988.

_____. *Princípios informativos do contencioso administrativo tributário federal*. *Revista de Informação Legislativa* 15(58)/123-138. Brasília, Ed. do Senado Federal, abril-junho de 1978.

_____. *Processo administrativo e judicial*. RDT 58/101-132. São Paulo, outubro-dezembro de 1991.

_____. *Prova no procedimento tributário*. RT 473/42-50. São Paulo, março de 1975.

_____. *Recurso em matéria tributária*. *Revista de Informação Legislativa* 25(97)/111-132. Brasília, Ed. do Senado Federal, janeiro-março de 1988.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 15a ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2003.

_____. *Discricionariedade e Controle Jurisdicional*. 2a ed., 5a tir. São Paulo, Malheiros Editores, 2001.

_____. *O controle judicial dos atos administrativos*. RDA 152/1-15. Rio de Janeiro, abril-junho de 1983.

_____. *Procedimento tributário – Declaração falsa – Responsabilidade – Deveres acessórios – Multa – Suspeita e provas – Boa-fé e relação jurídica*. RDT 7-8/60-69. São Paulo, janeiro-junho de 1979.

_____. (org.). *Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba-I: Direito Tributário*. São Paulo, Malheiros Editores, 1997.

_____. (org.). *Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba-2: Direito Administrativo e Constitucional*. São Paulo, Malheiros Editores, 1997.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional*. 6a ed. Coimbra, Livraria Almedina, 1993.

CASÁS, José Osvaldo. *El principio de igualdad en el 'Estatuto del Contribuyente' (Paralelo entre el pensamiento del maestro uruguayo Ramón Valdés Costa y la doctrina y jurisprudencia de la República Argentina)*. Revista Latinoamericana de Derecho Tributario 3. Madrid, 1997.

CRETELLA JÚNIOR, J. *Controle Jurisdicional do Ato Administrativo*. 3a ed. Rio de Janeiro, Forense, 1993.

DINAMARCO, Cândido Rangel, ARAÚJO CINTRA, Antônio Carlos de, e GRINOVER, Ada Pellegrini. *Teoria Geral do Processo*. 19a ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2003.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Devido processo legal e fundamentação das decisões*. RDT 63/211-216. São Paulo, 1993.

_____. *Mandado de segurança em matéria tributária*. RDT 62/50-61. São Paulo, 1993.

_____. *Princípios de proteção ao contribuinte: princípio de segurança jurídica*. RDT 47/56-61. São Paulo, janeiro-março de 1989.

FIGORELLI, José Osmir et all. *Mediação e solução de conflitos: teoria e prática*. São Paulo, Atlas, 2008.

GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*, 6 ed., São Paulo: Malheiros, 2005.

GRINOVER, Ada Pellegrini, ARAÚJO CINTRA, Antônio Carlos de, e GRINOVER, Cândido Rangel. *Teoria Geral do Processo*. 19a ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. *O devido processo legal administrativo tributário e o mandado de segurança*. In: *Processo Administrativo Fiscal*. v. 3o (e in: *Estudos de Processo Tributário*). 1998.

MARINS, James. *Princípios Fundamentais do Direito Processual Tributário*. São Paulo, Dialética, 1998.

MEDAUAR, Odete. *A processualidade administrativa tributária*. IOB – Repertório de Jurisprudência 21/429 e 430. São Paulo, 1994.

_____. *A Processualidade no Direito Administrativo*. São Paulo, Ed. RT, 1993.

_____. *As garantias do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa no processo administrativo tributário*. IOB – Repertório de Jurisprudência 12/237 e 238. São Paulo, 1994.

_____. *Conselhos de Contribuintes*. IOB – Repertório de Jurisprudência 2/34. São Paulo, 1995.

_____. *O Direito Administrativo em Evolução*. São Paulo, Ed. RT, 1992.

Mello, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, 21 ed., São Paulo: Malheiros, 2006.

MUSSOLINI JR., Luiz Fernando. *A extinção da obrigação tributária no processo administrativo judicial*; in Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho/Coord. DE SANTI, Eurico Marcos Diniz, Rio de Janeiro, Forense, 2006.

NOVOA, César G. *Seguridad jurídica y derecho tributario*. In: Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba-1: Direito Tributário. São Paulo, Malheiros Editores, 1997.

OCDE. *Taxpayers' rights and obligations – A survey of the legal situation in OECD countries*. Approved by OECD Council on 27 April 1990.
[https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers' Rights and Obligations-Practice Note.pdf](https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf)

PORTO, Éderson Garin. *A colaboração no direito tributário: por um novo perfil de relação obrigacional tributária*. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2016.

RIBAS, Lúcia Maria. *Processo Administrativo Tributário*. 3. ed, rev. atual. e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

RIBAS, Lúcia Maria e GOUVEIA, Jorge Bacelar. *Os conflitos nas sociedades brasileira e Portuguesa do Século XXI: assunção de mecanismos alternativos de solução*. Revista Jurídica Themis, v. 28/29, p. 7-21, 2015.

_____. *Questões Relevantes de Direito Penal Tributário*. São Paulo, Malheiros Editores, 1997.

ROCHA, Valdir de Oliveira. *A Consulta Fiscal*. São Paulo, Dialética, 1996.

_____. *Problemas de Processo Judicial Tributário*. São Paulo, Dialética, 1996.

_____. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo, Dialética, 1995 (2o v. 1997; 3o v. 1998).

_____ (coord.). *Processo Judicial em Matéria Tributária*. São Paulo, Dialética, 1995.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero*. 7a ed. Madri, Universidad Complutense, 1989.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Dos Recursos Fiscais – Regime Jurídico e Efeitos*. Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1983.

_____. *Questões relacionadas à chamada coisa julgada administrativa em matéria fiscal*. In: Processo Administrativo Fiscal, v 3, 1998.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 22a ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2003.

STIPPO, Massimo. *L'accertamento con adesione del contribuente ex D. Leg. 19 giugno 1997, n. 218, nel quadro generale delle obbligazioni di diritto pubblico e il problema della natura giuridica*. Rassegna Tributaria 5. 1998.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Ideias gerais para uma concepção unitária e orgânica do processo fiscal* RDA 34/14-33, 1998.

_____. *Procedimento tributário*. RDT 2/133-157. São Paulo, outubro-dezembro de 1977.

_____. *Revisão judicial dos atos administrativos em matéria tributária por iniciativa da própria Administração*. RDA 29/441-453. São Paulo, julho-setembro de 1952.

THEODORO Jr, Humberto, *Curso de Direito Processual Civil*, vol. I. Rio de Janeiro: Forense, 47ª edição, 2007.

VELASCO, José Arias, e ALBALAT, Susana Sartorio. *Procedimientos Tributarios*. 6a ed. Madri, Marcial Pons, 1996.