

A necessária observância dos pressupostos constitucionais do contraditório e da ampla defesa em sede administrativa fiscal

*Silvia Campos Paulino**

Resumo

O presente artigo trata-se de um trabalho de pesquisa desenvolvido em sede de especialização. Buscamos evidenciar a concreta e real necessidade dos preceitos constitucionais da ampla defesa e do contraditório em sede de processo administrativo fiscal como pressuposto de validade desse processo e conseqüentemente da constituição do crédito tributário.

Palavras-chave: Tributário. Processo administrativo fiscal. Defesa do contribuinte. Contraditório. Ampla defesa.

Precipuamente, para introduzirmos o tema será necessário remetermos-nos a própria constituição do crédito tributário, para que o tema seja desenvolvido de forma satisfatória e linear.

A doutrina majoritária faz coro ao estipular como o nascimento da obrigação tributária o fato gerador, neste instante ainda não há uma constituição do crédito tributário, apenas uma vinculação entre o devedor e o fisco que poderá ter deslindes administrativos e judiciais. Amaro¹ em sua renomada obra, traz-nos lições acerca do tema, dizendo que:

* Advogada. Militante na área do direito tributário, formada pela Universidade do Grande Rio - RJ. Especialista pela Universidade Cândido Mendes - RJ em parceria com o IAVM-RJ em Direito Público e Tributário.

A ocorrência do fato gerador dá nascimento à obrigação tributária. Em diversas situações, porém, embora ocorrido o fato gerador, a lei tributária não requer do sujeito passivo nenhum pagamento se e enquanto não houver, por parte do sujeito ativo, a prática de um específico ato jurídico, que se reflete num escrito formal (isto é, um documento escrito na forma prevista em lei), do qual se deve dar ciência ao sujeito passivo, a fim de que este fique adstrito a, no prazo assinalado (no próprio documento ou na lei), satisfazer o direito do credor, sob pena de serem desencadeados os procedimentos tendentes à cobrança via constrição judicial.

Da constituição do crédito tributário

A constituição do crédito de forma definitiva será a partir, não do fato gerador, mas sim do lançamento, o procedimento administrativo que enseja o lançamento é vinculado não cabendo discricionariedade ao administrador, é procedimento próprio da Administração Pública, que dá cunho de exigibilidade ao crédito tributário, que, até então, não tinha essa característica, tendo natureza, não constitutiva, mas sim declaratória.

Carrazza² mostra-nos sucinta, porém, bastante útil definição acerca do lançamento, reforçando o caráter declaratório desse, e segue a transcrição do autor que diz:

A especificação dos procedimentos adotados pelo Fisco para lançar ou lavrar o auto de infração tem por escopo a descoberta da verdade material que dará um juízo de certeza (e não apenas uma verossimilhança) acerca da existência dos fatos tributários e de quem realmente os promoveu.

Como esclarece Costa,³ e tantos outros doutrinadores como Amaro,⁴ ao verificarmos puramente o art. 142 do CTN,⁵ temos uma definição errônea, visto que não se trata pura e simplesmente de um ato de calcular o crédito, diz Costa:⁶

[...] o lançamento não tende nem a verificar o fato, nem determinar a matéria tributável, nem a calcular o tributo, nem a identificar o sujeito passivo. O lançamento pressupõe que todas as investigações eventualmente necessárias tenham sido feitas e que o fato gerador tenha sido identificado nos seus vários aspectos subjetivo, material, quantitativo, espacial, temporal, pois só com essa prévia identificação é que o tributo pode ser lançado.

E completamos a definição ainda nas palavras de Costa,⁷ que nos ensina que: “[...] o procedimento de constituição do crédito tributário (lançamento) é um procedimento complexo, pois envolve a prática de uma série de atos [...]”, e arremata o autor⁸ ainda ao dizer que “As modalidades de lançamento variam de acordo com as características do tributo, podendo ser de ofício, por declaração ou por homologação.” Trataremos mas profundamente acerca do lançamento de ofício.

Ademais, o lançamento caracteriza o início do prazo para o posicionamento do credor, abre-se o lapso temporal para que esse conteste o procedimento que ensejou o lançamento, iniciando a fase de litigância em sede administrativa.

Tal procedimento administrativo merece atenção especial, pois esse será o ato norteador para as contagens de prazos que poderão tornar os créditos tributários decaídos ou caducos.

Como dissemos, no sistema tributário brasileiro, a constituição do crédito será promovida pelo lançamento, assim dispõem o art. 142 do CTN,⁹ como transcrito de seu caput abaixo:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim *entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente*, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível (grifo nosso).

Segundo Difini,¹⁰ o lançamento será composto de cinco operações, podemos dizer que as etapas resumem-se à:

- 1ª) verificação do fato gerador;
- 2ª) determinar a matéria tributária;
- 3ª) calcular montante do tributo devido;
- 4ª) identificar o sujeito passivo, individualizando o polo passivo;
- 5ª) propor, se for o caso, a penalidade cabível.

Repisamos então sobre o fato de que a interpretação literal do art. 142 do CTN¹¹ induziria a um entendimento equivocado do que é o procedimento do lançamento, com salvaguarda dos conceitos de Machado, pois a utilização do termo “calcular” não é apropriada, visto que nem todos os lançamentos de créditos dependem de cálculo, sendo mais correto o termo “definir”, onde incidiram as penalidades pertinentes.

O lançamento tributário, nas palavras de Diffini¹⁰, pode ser definido como:

[...] o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

Tal atividade administrativa é definida como vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como mostra o CTN¹² no parágrafo único do art. 142: “A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.” Portanto, tomando a autoridade administrativa conhecimento do fato gerador da obrigação tributária, a autoridade deverá indeclinavelmente proceder o lançamento.

Portanto, como corrobora com o raciocínio, Amaro¹³ em sua obra

elucida-nos que o lançamento não se reduz ao simples cálculo do tributo, há também que se verificarem algumas complexidades no que se refere à determinação do valor da obrigação tributária.

Não obstante, não se pode negar a importância do fato gerador na obrigação tributária, contudo, os efeitos que o lançamento traz surtem efeitos mais arrebatadores na relação obrigacional estabelecida, não se limitando o lançamento ao ato de formalizar, quantificar, liquidar ou tornar certa a obrigação, mas interferindo diretamente no que tange aos prazos prescricionais, à inscrição em Dívida Ativa e à impetração da execução fiscal.

Tendo como base tais definições apresentadas, verificamos que o lançamento é necessário para que o sujeito ativo possa exercer atos de cobrança, administrativamente, inaugurando também a fase de litigância no processo administrativo fiscal.

Há ainda algumas considerações acerca do procedimento do lançamento. Uma dessas é quanto a moeda, na qual será feita o lançamento, que nos deteremos em dizer que deverá ser determinado em moeda nacional.

Em breves linhas, também referimo-nos ao que diz respeito à lei aplicável ao procedimento, que será obviamente, pelos princípios gerais do direito, a lei vigente na ocorrência

do fato gerador, nas palavras do autor supracitado, “ele deve reger-se pela lei vigente por ocasião do nascimento as obrigação tributária que dele seja objeto”.¹⁴

O lançamento, geralmente obedecerá ao princípio da inalterabilidade, isso significa que, sendo o sujeito passivo notificado do lançamento, esse ato não poderá sofrer modificações. Contudo, o legislador, prevê nos incisos do art. 145 do CTN¹⁵ algumas situações em que poderá o lançamento ser modificado, dando a prerrogativa da autoridade administrativa beneficiar-se de uma dilatação de prazos. Tais situações estão previstas na transcrição dos incisos:

Artigo 145 (caput omissis)

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Enfatizamos novamente que o lançamento não é causa do nascimento da obrigação tributária, a qual decorre do fato gerador, o lançamento fará a constatação e a valoração dos fatos. Portanto, o elemento constitutivo da obrigação tributária é o fato gerador, o lançamento é apenas um ato declaratório.

O lançamento

O Código Tributário Nacional dividiu o procedimento do lançamento em três modalidades relacionadas à obrigação de lançar pela autoridade ou sua obrigação por meio da homologação, temos então, segundo o entendimento de doutrinas como Diffini e Amaro, o lançamento direto, por declaração e por homologação.

Em linhas gerais, podemos definir o lançamento direto ou “*ex officio*” como aquele encontrado no art. 149, inciso I do CTN, que se constitui na forma clássica de lançamento, sendo aquele em que todos os atos e operações são efetuados pela autoridade administrativa, sem qualquer participação do contribuinte.

Já o lançamento por declaração, é aquele previsto no art. 147 do CTN, que terá como base a declaração fornecida pelo contribuinte ou terceiro, em posse dessas informações, a autoridade administrativa promoverá o lançamento. É uma espécie mista de lançamento, uma vez que tal ato implica em ações do contribuinte e da autoridade administrativa em conjunto.

Por fim, o lançamento por homologação, denominado em algumas doutrinas de forma pouco técnica, como autolançamento, está previsto no artigo 150 do CTN. Determina tal modalidade de lançamento que o

contribuinte irá apurar o imposto, informando ao fisco tal valor, e, posteriormente, promovendo o pagamento no prazo fixado em lei ou regulamento, independente de qualquer ato da autoridade administrativa. Caberá, portanto a autoridade administrativa homologar esse lançamento no prazo de cinco anos, não o fazendo será esse tacitamente considerado homologado.

Do processo administrativo fiscal

O processo administrativo em perspectiva “*latu sensu*” tem brilhante e elucidativa definição dada por Costa,¹⁶ do qual pegamos emprestadas as seguintes linhas:

O processo não tem sentido de encadramento dos atos em si, mas também das condições para que os mesmos façam com que a Administração tome uma decisão qualquer. O processo administrativo então, visa a um resultado, a uma decisão por parte do Poder Público.

Neste passo, faz-se salutar ao deslinde da pesquisa fazermos breves apontamentos acerca do processo e não procedimento administrativo, uma vez que sobre essa questão há calorosas discussões em variadas doutrinas. Como nos diz Costa,¹⁷ a delimitação entre processo e procedimento é bem precisa quando tratamos do direito processual, contudo na seara administrativa tal distinção não encon-

tra a mesma segurança, visto que nas palavras do autor supracitado¹⁸ “nem sempre a distinção é nítida e certa, de modo que existe uma certa promiscuidade conceitual [...]”, muitas vezes, colocando-se como processo administrativo, o que na verdade se trataria apenas de procedimento, tendo uma definição suscita, mas extremamente útil, o mesmo autor¹⁹ delimitando que:

O processo é o conjunto de ordenado de atos que manifestam as funções públicas, enquanto o procedimento é o rito pelo qual se desenvolve o processo. Pode-se afirmar, por conseguinte, que o processo seria o método e o procedimento, a técnica, isto é, a melhor forma de se levar a contento o disposto no processo.

Quando tratamos de processo administrativo fiscal, percebemos que, com resguardo de algumas doutrinas como Ruy Barbosa Nogueira, é um processo administrativo propriamente dito, que visa determinar a exigência ou a dispensa de um crédito fiscal, a imputação de penalidades ao contribuinte e a consulta do contribuinte.

Para o professor Marins, citado por Dabul²⁰ o processo administrativo tributário é definido da seguinte forma:

O processo administrativo tributário refere-se ao conjunto de normas que disciplina o regime jurídico processual-administrativo aplicável às lides tributárias deduzidas perante a administração pública. O procedimento fiscal tem caráter fiscalizatório ou apuratório e tem por finalidade preparar o ato de lançamento.

Ressaltamos ainda, que se encontra no processo administrativo fiscal a subordinação aos princípios do devido processo legal, princípio do contraditório, princípio da ampla defesa, princípio da ampla instrução probatória, princípio do duplo grau de cognição, princípio do julgador competente e o princípio da ampla competência decisória e desses princípios, segundo Dabul²¹ “surge a necessidade de produção de elementos probatório”, visto que o procedimento administrativo constituem todos os atos praticados anteriores ao lançamento, seguindo princípios próprios (como os da inquisitorialidade, cientificação, formalismo moderado, fundamentação, acessibilidade, celeridade e gratuidade), visando formalizar o ato do lançamento, iniciando-se a fase do processo administrativo fiscal do qual haverá o respaldo do devido processo legal.

Das etapas do processo administrativo fiscal

O processo administrativo fiscal é definido por alguns autores como um mero procedimento administrativo, à medida que não há composição perfeita do litígio, pois encontra-se concentrada na Administração o papel do juiz e da parte interessada. Apesar de constantemente tratarmos durante nossa pesquisa com a terminologia

“Processo”, não colocaremos tal discussão em pauta, pois já fora esgotada no tópico anterior, não visaremos a filiação desta ou daquela corrente, até porque, ao adentrarmos no tema, não poderemos afastar o caráter processual inerente aos processos administrativos fiscais.

O professor Torres²² define o processo administrativo fiscal como um meio de participação da atividade de autotutela da legalidade exercida pela própria Administração, controlando a legalidade e a legitimidade do lançamento.

Ao destrincharmos o processo (Procedimento) administrativo fiscal, verificamos que esse poderá ser distinto em duas etapas, segundo a doutrina de Paulsen²³ poderemos defini-las da seguinte forma:

- a) Ação Fiscal: procedimento de fiscalização e autuação;
- b) Fase Litigiosa: processamento da impugnação e dos recursos.

Alguns doutrinadores denominam as fases como não litigiosa e litigiosa.

Independente da terminologia utilizada, as características delimitadas a cada uma dessas fases constituem-se basicamente as mesmas pela doutrinas.

Para Machado,²⁴ a fase fiscal ou não litigiosa é definida como essencial no lançamento de ofício de qualquer tributo e a caracteriza exemplarmente da seguinte forma:

Começa com o primeiro ato da autoridade competente para fazer o lançamento, tendente à realização deste. Tal ato há de ser necessariamente escrito, e dele há de ter conhecimento o sujeito passivo da obrigação tributária correspondente. Isto quer dizer que o ato somente se tem como existente, pronto a produzir os seus efeitos, quando é levado ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária.

O principal marco que engloba a primeira fase concentra-se no ato de fiscalização, sendo que seu início estabelece a impossibilidade da denúncia espontânea e seu término determina o próprio encerramento da primeira fase com a autuação do devedor por intermédio do auto de infração, nas palavras de Machado:

A fase não contenciosa ou unilateral termina com o termo de encerramento de fiscalização, que será acompanhado de um auto de infração nos casos em que alguma infração da legislação tributária tenha sido constatada.²⁵

A fase litigiosa do processo administrativo fiscal, tem como ato inaugural a impugnação do credor, fato nuclear em nossa dissertação, o qual trataremos mais a fundo no próximo capítulo.

Novamente, trazemos a baila as definições de Machado,²⁶ que descreve da seguinte forma a segunda fase do processo administrativo fiscal como:

A fase não contenciosa ou unilateral termina com o termo de encerramento de fiscalização, que será acompanhado de um auto de infração nos casos em que alguma infração da legislação tributária tenha sido constatada.

Nesta etapa serão desenvolvidas as teses referentes a defesa do credor, sendo trazido a tona os conceitos constitucionais referentes ao contraditório e a ampla defesa.

Quanto ao processo administrativo fiscal, entendido unicamente como processo, não mais se falando em procedimento, as doutrinas classificam três fases distintas, tendo nomenclaturas variadas de acordo com as doutrinas, sendo normalmente definidas como fase de iniciativa, instrução e decisão, tendo ainda discussão a respeito da existência ou não de uma fase integrativa, da qual não falaremos no presente trabalho, delimitando-nos apenas as fases das quais há unanimidade quanto à existência.

- a) Fase de iniciativa: trata-se da fase de flagatória do processo administrativo fiscal, onde haverá seu início por provocação ou de ofício pela Administração Pública.
- b) Fase instrutória: trata-se da fase na qual se inserem os elementos probatórios do processo, nesta, serão colhidos todos os elementos capazes de subsidiar a decisão da Administração, nesta, em regra estarão presentes os pressupostos da ampla defesa e do contraditório.
- c) Fase decisória: encerrada a fase instrutória, será realizada a decisão sobre o objeto do processo, podendo ser proferida por órgão singular ou colegiado.

Como bem destaca Costa²⁷ o próprio processo administrativo fiscal engloba todas as modalidades de processo administrativo, desde a autuação até os processos de lançamento, consulta e punições por infrações tributárias.

Da inscrição em Dívida Ativa

A inscrição em Dívida Ativa está regulada pelos art. 201 a 204 do decreto-lei n. 5.172/66 (CTN), art. 2 da Lei 6.830/80²⁸ e pelo art. 39 da lei n. 4.320/64.²⁹

Do texto legal do Código Tributário Nacional podemos extrair os seguintes pressupostos essenciais à Certidão de Dívida Ativa, tais sejam:

Art. 202. O termo de inscrição da Dívida Ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

IV - a data em que foi inscrita;

V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.

Art. 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada.

Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

Do crédito devidamente constituído pela autoridade Administrativa, do qual não houver a devida quitação, será inscrito em Dívida Ativa, o que acrescentará outro requisito ao crédito, a presunção de certeza de liquidez do débito. Novamente remetemos-nos as palavra da doutrina de Paulsen,³⁰ que nos diz:

A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem efeito de prova pré-constituída. Tal presunção, porém, é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca a cargo do sujeito passivo nos termos do art. 204 do CTN. Caberá, pois, ao devedor, apontar e comprovar os vícios, formais ou materiais, da inscrição ou, ainda, da declaração ou do lançamento que lhe deram origem.

Segundo a definição dada por Lopes,³¹ a inscrição em Dívida Ativa “traduz ato administrativo de controle da legalidade do procedimento administrativo fiscal, que cria título hábil a lastrar a execução fiscal.”

O supra-citado autor³² esclarece ainda que a presunção atribuída ao título executivo denominado Certidão de Dívida Ativa, diz respeito a sua existência regular, sua origem e seu fundamento legal; já a liquidez relaciona-se com o *quantum* exigido do devedor, de modo que o título deverá conter informações suficientes que permitam o cálculo atualizado do montante devido.

Da inscrição em Dívida Ativa será extraída o Termo de Inscrição em Dívida Ativa, tal documento tem força de título executório, no qual constarão dados essenciais referentes ao devedor de modo a identificá-lo e individualizado, sendo da mesma forma constante dados referentes ao débito, de forma a identificá-lo, esses são requisitos essenciais a validade da inscrição e de seu termo, como pontua magistralmente Amaro.³³

Esses requisitos são essenciais, dados os efeitos da inscrição, e qualquer omissão acarreta a nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente (art. 203). O mesmo dispositivo prevê que a nulidade pode ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula.

Ora, se tais informações são requisitos essenciais à validade do Termo de Inscrição em Dívida Ativa, logicamente a supressão de tais dados tornam a inscrição viciada, contudo abre-se ao fisco a oportunidade de sa-

nar tal deficiência até o momento da decisão administrativa em primeira instância. Passada essa oportunidade sem que os vícios sejam devidamente corrigidos, a certidão é inócua, não gozando de qualquer pretensão de certeza e liquidez.

Vale ressaltar que, nesta etapa, não haverá notificação do devedor, uma vez que a emissão da Certidão de Dívida Ativa, pela presunção de certeza que lhe é inerente, somente se dá após a fase do processo administrativo fiscal denominado doutrinariamente como fase litigiosa do processo administrativo, como bem esclarece Paulsen³⁴, o que nos remete novamente a outra citação deste autor:

Não tem, o sujeito passivo direito à notificação quanto à inscrição. Não há previsão legal nesse sentido, além do que já terá ele se defendido administrativamente por ocasião do lançamento. A inscrição, ato interno da Administração, faz-se apenas quando já definitivamente constituído o crédito tributário, ou seja, quando já superada a fase administrativa.

Do contraditório e da ampla defesa como preceito constitucional

O contraditório e a ampla defesa em nosso ordenamento jurídico tratam-se de uma cláusula pétrea, disposta no art. 5º, LV da CRFB/88,³⁵ que nos diz:

Art. 5º (Caput Omisso)

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; [...]

Di Pietro³⁶ esclarece em breves linhas tais princípios, mostrando que:

O princípio do contraditório, que é inerente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe oportunidade de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação. Exige: 1- notificação dos atos processuais à parte interessada; 2- possibilidade de exame das provas constantes do processo; 3- direito de assistir à inquirição de testemunhas; 4- direito de apresentar defesa escrita.

Como bem esclarece Mendes,³⁷ o contraditório e a ampla defesa não se constituem em meras manifestações das partes em processos judiciais e administrativos, mas, e principalmente uma pretensão à tutela jurídica.

Insere-se nesta tutela, assim como visto na doutrina alemã a pretensão à tutela jurídica (*Anspruch auf rechtliches Gehör*), os direitos de informação, de manifestação e o direito em ver seus argumentos devidamente apreciados.

Da Silva³⁸ ensina-nos que o devido processo legal está baseado em três princípios, tais sejam: o acesso à justiça, o contraditório e a plenitude de defesa.

Ora, em se falando de devido processo legal, trazemos à tona se haveria de fato um processo administrativo fiscal, ou apenas um mero procedimento. Caso tratar-se de mero procedimento fica afastada por simples dedução a observância do devido processo legal, amordaçando o credor perante o fisco, o que sem dúvidas caracterizaria uma absurda injustiça. A fim de mitigar tal questão, sábias foram as linhas escritas por Carrazza,³⁹ que com clareza de raciocínio ensina que:

Indubitável, portanto, que, mesmo em procedimento administrativo-tributário deve ser garantido aos acusados o direito à ampla defesa antes de serem tomadas, contra eles, quaisquer medida sansonatórias.

A respeito da obediência de tais princípios Mendes⁴⁰ ainda complementa o raciocínio defendido:

Sob a Constituição de 1988, o Supremo Tribunal Federal fixou entendimento de que os princípios do contraditório e da ampla defesa são assegurados nos processos administrativos, tanto em tema de punições disciplinares como de restrição de direitos em geral.

O contraditório é um dos princípios mais antigos e está intrínseco na própria concepção de direito, alguns autores remetem seu nascimento ao Rei Salomão em seus julgamentos relatados em escritos bíblicos. LoïcCadiet, mencionado por Foster,⁴¹ cita um velho dito no mundo jurídico que diz:

“quem ouve um sino, ouve apenas um som”, referindo-se aos julgadores que se atentam aos argumentos de apenas um dos lados da demanda.

A consagração da defesa em âmbito administrativo teve como propulsor o caso Téry, em 1913. Tal caso leva o nome de um professor de filosofia, funcionário público, acusado por falta disciplinar. Nesse ocorreu pela primeira vez a expressão de defesa clara e obedecida, sendo marco para os direitos das defesas perante as jurisdições administrativas daquele país, influenciando uma gama de outros Estados, inclusive o Brasil, que apesar de não contar com um sistema de um Tribunal Administrativo, como na França, incorporou em seu ordenamento alguns princípios de defesa em esfera administrativa surgidos do *leading case* citado.

As pretensões às tutelas jurídicas inerentes à defesa em esfera administrativa mostram seu caráter ainda mais essencial quando vislumbrado os processos administrativos fiscais. Apesar dos princípios do contraditório e da ampla defesa terem um maior fomento na esfera judicial, processos penais e até mesmo no que tangem os inquéritos policiais (ainda que esse último seja cercado de intermináveis discussões doutrinárias e jurisprudenciais não pertinentes à nossa pesquisa), é certo que em se tratando de

dívidas tributárias os efeitos causados pela não observância dos citados princípios são extremamente danosos ao devedor. Assim, ressalta Foster⁴² “Justamente no campo tributário é essencial que seja reconhecido o direito ao contraditório, ainda mais do que o campo simplesmente administrativo, pois não existe meio mais perigoso de opressão do príncipe sobre os cidadãos do que os impostos”⁴³, ainda completa, afirmando com exatidão que:

Se, no campo dos procedimentos tributários de caráter administrativo, o princípio do contraditório fosse plenamente acatado e diuturnamente praticado, haveria grande desafogamento na esfera judiciária.⁴⁴

Contencioso administrativo

O sistema de justiça administrativa existe sob duas modalidades, a de autocontrole, nascida com a Revolução Francesa, e adotada principalmente na França, sendo propriamente um contencioso administrativo; e a de jurisdição una (una Lex), adotada no Brasil por influência inglesa, onde haverá apenas coisa julgada em esfera judicial.

No Brasil, o contencioso administrativo sempre foi matéria confusa, e mal formulada pelo legislador, ora vislumbrando sua existência, ora arran-

cando do ordenamento. Tal situação fora agravada com o período de ditadura militar (1964-1984), na qual foram afastadas as tendências estrangeiras e criando discussões doutrinárias acerca da possibilidade da instauração de um contencioso administrativo.

Em relação às questões tributárias e fiscais, tal celeuma tornou-se mais aparente com o advento da Emenda Constitucional n. 7/77, a qual alterava o art. 203 da Constituição vigente, dando-lhe a seguinte redação:

Art. 203. Poderão ser criados contenciosos administrativos, federais e estaduais, sem poder jurisdicional, para a decisão de questões fiscais e previdenciárias, inclusive relativas a acidentes do trabalho (Art. 153, § 4º).

Segundo Barros,⁴⁵ tal emenda, somada a anterior emenda n. 1/69 trouxe duas correntes. Doutrinas que entendiam que haveria uma dualidade jurisprudencial, e outras, majoritárias, que defendiam que deveria haver o exaurimento obrigatório da esfera administrativa para que houvesse acesso ao judiciário.

Tal matéria teve sua discussão encerrada com o advento da Constituição cidadã de 1988, que assegurou o livre acesso ao judiciário, mitigou a existência de um contencioso administrativo propriamente dito e cobriu de garantias os processos administrativos.

Contudo, ainda que não seja o sistema francês, onde existe propria-

mente um contencioso administrativo, com a instauração até mesmo de Tribunais Administrativos, o sistema adotado pelo Brasil, à medida que prevê pressupostos próprios ao processo em esfera administrativa, sendo entre esses os próprios conceitos de defesa e contraditório; comporta uma espécie de contencioso administrativo, ainda que pouco formalizado, o que respalda o devido processo legal nas demandas administrativas.

O contraditório e a ampla defesa nos processos administrativos fiscais

Com o fundamento de que se constitui mero procedimento os atos que ensejam a inscrição em Dívida Ativa, muitos julgadores e doutrinadores esquivaram-se da obrigatoriedade de submeter tal ato a pressupostos inerentes à defesa do devedor. Contudo, como já esclarecido no decurso de nossa pesquisa, o próprio legislador originário tratou de por fim a tal impasse. O autor Barros⁴⁶ garante que:

[...] o respeito integral aos enunciados do art. 5, LIV e LV, fará com que desapareçam as prevenções contra o processo administrativo, preservando os três vetores básicos que sugerem a vigência de todos os valores jurídicos harmoniosamente combinados entre si: (i) a busca da verdade; (ii) o respeito ao homem; (iii) a proteção a ordem social.

A garantia da ampla defesa é intimamente ligada ao contraditório, sendo quase simbiótica tal relação. Tal garantia, como leciona Costa⁴⁷ trata-se da oportunidade de contestar as acusações imputadas, tendo como origem o direito anglo-americano com o *due process of Law* e incorporado em nossa Carta Magna pelo já citado art. 5, LV, na qual expressamente se inclui os processos administrativos.

Quanto à proximidade entre os princípios estudados, Costa⁴⁸ nos diz que:

O direito de ampla defesa exige a bilateralidade, determinando a existência do contraditório. Entende-se, com propriedade, que o contraditório está inserido dentro da ampla defesa, quase que com ela confundido integralmente, na medida em que uma defesa não pode ser senão contraditória, sendo esta a exteriorização daquela.

Carrazza⁴⁹ em especial, quanto à obrigatoriedade de conferir aos Processos administrativo fiscais o caráter dialético, contrapondo antítese e síntese, para que se chega a uma solução justa, destaca logicamente o direito de defesa, em que todo contencioso tributário deve propiciar ao contribuinte uma tutela contra possíveis violações da administração pública e conclui enfatizando:

Queremos deixar gravado, ainda, que em todo e qualquer processo administrativo-tributário que possa resultar dano jurídico, uma restrição ou sacrifício de direito deve ser proporcionada ao contribuinte a possibilidade de defesa eficaz, aí compreendidas a defesa técnica (com presença, pois, de advogado) e, especialmente, a dupla instância administrativa, que vai ensejar uma discussão mais isenta do caso.

Contudo, apesar de não haver nenhum debate em torno da existência da dupla instância administrativa, verificam-se por parte da Administração inúmeros entraves que afastam o contribuinte do exercício de sua defesa em duplo grau em sede administrativa. Indubitavelmente, a principal dessas está presente nos depósitos infundados exigidos como pressuposto para a instauração de recurso. É gritante que tal exigência caracteriza cerceamento de defesa, sendo o entendimento de grande parte da doutrina e também da jurisprudência. Para elucidar a questão extraímos Ementa do TRF1, citado por Carrazza:⁵⁰

Ementa: Administrativo – Recurso – Depósito – IBAMA – Constitucional, art. 5, LV.

A exigência de depósito como pressuposto de conhecimento de recurso administrativo implica cerceamento de defesa, postergando o princípio constitucional da ampla defesa (Constituição de 1988, art. 5, LV) – TRF1, REO 93.01.26690-3-GO, rel. Juiz Tourinho Neto, j. 18.12.1995, DJU-2 25.1.1996, p. 2.562.

Nas defesas administrativas fiscais, diferentemente dos processos disciplinares, que em questão pacificada pelo STJ na Súmula 343, tem como imprescindível a defesa técnica elaborada por um advogado; os processos administrativos fiscais não vislumbram tal formalidade, podendo o contribuinte ter sua defesa assistida ou não por um advogado em esfera administrativa.

Apesar da não obrigatoriedade da defesa técnica, não há como afastar do contribuinte em processos administrativo-tributário o direito do contribuinte em ter seus direitos básicos resguardados, como o direito de defesa que agasalha o contraditório e o próprio direito de tomar conhecimento dos fatos que lhe são imputados, pois os desconhecendo, como poderá instruir sua defesa? Carrazza⁵¹ assim conclui a respeito do tema:

Se o contribuinte desconhece as razões determinantes do lançamento, bem assim os elementos em que ele se apóia, não terá como exercer efetivamente seu direito de defesa, ainda que este lhe venha posteriormente ser reconhecido, sob o aspecto formal.

Outro não é o entendimento jurisprudencial sobre o tema, tendo como principais acórdãos proferidos pelo STJ os de relatoria do Ministro Luiz Fux, o qual citaremos um, como segue:

Ementa: Tributário. Processo administrativo fiscal. Lançamento. Notificação. Necessidade. Tributo sujeito a lançamento de ofício. Nulidade de Execução Fiscal.

1. Ampla defesa e o contraditório, corolário do devido processo legal, postulados com sede constitucional, são de observância obrigatória tanto no que pertine aos “acusados em geral” quanto aos “litigantes”, seja em processo judicial, seja em processo administrativo. 2. Insere-se nas garantias da ampla defesa e do contraditório a notificação do contribuinte do ato de lançamento que a ele respeita. A sua ausência implica a nulidade do lançamento e da Execução Fiscal nela fundada (RESP.n. 478.853/RS, j. 10.6.2003, 1ª Turma, Publ. DJ. 23.6.2003, p. 259).

Conclusão

Visto isso, fica claro que o exercício da defesa do contribuinte em esfera administrativa consiste em várias nuances, que não unicamente uma manifestação perante à administração, mas sim em uma manifestação clara e ampla de defesa, na qual deverá haver a relação entre os princípios e os pressupostos aqui mostrados mediante os casos concretos colacionados das jurisprudências dos Tribunais Federais e Superiores Tribunais do país.

A proper compliance with the constitutional assumptions and adversarial legal defense in fiscal administrative headquarters

Abstract

The present article it is an overview of the research work developed in host specialization. In this we seek to highlight the concrete and real need for constitutional and legal defense of an adversarial administrative proceedings based on tax as a condition of validity of this process and consequently the constitution of the tax credit.

Keywords: Tax. TaxAdministrative Procedures.TaxpayerProtection.Contradictory. Defense Wide.

Notas

- ¹ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 333.
- ² CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 465.
- ³ COSTA, Nelson Nery. *Processo administrativo e suas espécies*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 232.
- ⁴ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 2009, p. 333.
- ⁵ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de Outubro de 1966. *Código Tributário Nacional*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 21 jun. 2011.
- ⁶ COSTA. *Processo administrativo e suas espécies*. 2003, p. 233.

- ⁷ COSTA. *Processo administrativo e suas espécies*. 2003, p. 233.
- ⁸ COSTA. *Processo administrativo e suas espécies*. 2003, p. 234.
- ⁹ BRASIL. *Código Tributário Nacional*. 2011.
- ¹⁰ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 310.
- ¹¹ BRASIL. *Código Tributário Nacional*. 2011.
- ¹² BRASIL. *Código Tributário Nacional*. 2011.
- ¹³ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 2009, p. 343
- ¹⁴ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 2009, p. 343
- ¹⁵ BRASIL. *Código Tributário Nacional*. 2011.
- ¹⁶ COSTA. *Processo administrativo e suas espécies*. 2003, p. 09.
- ¹⁷ COSTA. *Processo administrativo e suas espécies*. 2003, p. 15.
- ¹⁸ COSTA. *Processo administrativo e suas espécies*. 2003, p. 15.
- ¹⁹ COSTA. *Processo administrativo e suas espécies*. 2003, p. 11.
- ²⁰ DABUL, Alessandra. *Da prova no processo administrativo Tributário*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2007, p. 49.
- ²¹ DABUL. *Da prova no processo administrativo tributário*, 2007, p. 50-51.
- ²² TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 339.
- ²³ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2008, p. 226.
- ²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Op. Cit., p. 427
- ²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Op. Cit., p. 428
- ²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Op. Cit., p. 428
- ²⁷ COSTA. *Processo administrativo e suas espécies*. 2003, p. 230.
- ²⁸ BRASIL. Lei n. 6.830, de 22 de Setembro de 1980. *Lei de Execuções Fiscais*. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6830.htm>. Acesso em: 21 jun. 2011.
- ²⁹ BRASIL. Lei n. 4.320, de 17 de Março de 1964. *Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 21 jun. 2011.
- ³⁰ PAULSEN. *Curso de direito tributário*. 2008, p. 226.
- ³¹ LOPES, Mauro Luís Rocha Lopes. *Processo judicial tributário: execução fiscal e ações tributárias*. 5. ed. Niterói: Impetus, 2009, p. 162.
- ³² LOPES. *Processo judicial tributário: execução fiscal e ações tributárias*. 2009, p. 162.
- ³³ AMARO. *Direito tributário brasileiro*. 2009, p. 485.
- ³⁴ PAULSEN. *Curso de direito tributário*. 2008, p. 230.
- ³⁵ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 21 jun. 2011.
- ³⁶ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 367.
- ³⁷ MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de direito constitucional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 592.
- ³⁸ DA SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 189.
- ³⁹ CARRAZZA. *Curso de direito constitucional tributário*. 2009, p. 464.
- ⁴⁰ MENDES. *Curso de direito constitucional*. 2009, p. 602.
- ⁴¹ FOSTER, Nestor José. *Direito de defesa*. São Paulo: LTR, 2007, p. 235-236.
- ⁴² FOSTER. *Direito de defesa*. 2007, p. 246.
- ⁴³ FOSTER. *Direito de defesa*. 2007, p. 246.
- ⁴⁴ FOSTER. *Direito de defesa*. 2007, p. 246.
- ⁴⁵ BARROS, José Fernando Cedeño de. *Aplicação dos princípios constitucionais no direito tributário*. 2. ed. Barueri: Manole, 2004, p. 84.
- ⁴⁶ BARROS. *Aplicação dos princípios constitucionais no Direito tributário*. 2004, p. 65.
- ⁴⁷ COSTA. *Processo administrativo e suas espécies*. 2003, p. 15.

- ⁴⁸ COSTA. *Processo administrativo e suas espécies*. 2003, p. 15.
- ⁴⁹ CARRAZZA. *Curso de direito constitucional tributário*. 2009, p. 458-459.
- ⁵⁰ CARRAZZA. *Curso de direito constitucional tributário*. 2009, p. 460.
- ⁵¹ CARRAZZA. *Curso de direito constitucional tributário*. 2009, p. 465.

Referências

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BARROS, José Fernando Cedeño de. *Aplicação dos princípios constitucionais no direito Tributário*. 2. ed. Barueri: Manole, 2004.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 21 jun. 2011.
- _____. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. *Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acessado em: 21 jun. 2011.
- _____. Lei n. 5.172, de 25 de Outubro De 1966. *Código Tributário Nacional*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 21 jun. 2011.
- _____. Lei n. 6.830, de 22 de Setembro de 1980. *Lei de Execuções Fiscais*. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6830.htm>. Acesso em: 21 jun. 2011.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional Tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- COSTA, Nelson Nery. *Processo administrativo e suas espécies*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- DA SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- DABUL, Alessandra. *Da prova no processo administrativo tributário*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2007.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- FOSTER, Nestor José. *Direito de defesa*. São Paulo: LTR, 2007.
- LOPES, Mauro Luís Rocha Lopes. *Processo Judicial Tributário: execução fiscal e ações Tributárias*. 5. ed. Niterói: Impetus, 2009.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 427.
- MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de direito constitucional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.