

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

Vanessa Carla Vidutto Berman

Processo administrativo fiscal previdenciário

MESTRADO EM DIREITO

Dissertação apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito Previdenciário, pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sob a orientação do Professor Doutor Oswaldo de Souza Santos Filho.

SÃO PAULO
2008

Banca Examinadora

Dedico este trabalho ao Décio, aos meus pais Euginia e Carlos e ao meu irmão Fábio, como uma singela demonstração de amor e agradecimento pelo irrestrito e incondicional apoio.

Aos meus prezados colegas Luís, Daniella, Marta, Rafael e Ana Carolina como agradecimento ao relevante incentivo.

Ao meu orientador, Professor Doutor Oswaldo de Souza Santos Filho.

E, por fim, ao Professor Wagner Balera pela confiança, atenção e ensinamentos transmitidos ao longo do curso, de inestimável contribuição à minha formação.

RESUMO

O objeto do presente trabalho consiste na análise da atividade administrativa exercida para cobrança dos tributos destinados ao custeio da Seguridade Social. Buscamos traçar um paralelo entre as garantias dos administrados, previstas em todo arcabouço jurídico e as prerrogativas da administração, abrangendo tanto a fase que antecede o lançamento, como a que se desenvolve posteriormente com a instauração do processo administrativo fiscal.

O estudo se inicia com uma sucinta abordagem da origem e desenvolvimento do Poder Estatal, passando por todos os momentos históricos; do intervencionismo extremado do Século XVIII ao excesso de liberalismo no final do mesmo Século, chegando ao modelo atual onde o Estado se mantém participativo nas relações sociais, sem ser centralizador das atividades econômicas nem limitador dos direitos e interesses privados. Após, nos dedicamos à teoria geral do processo administrativo, enquadrando-o no regime jurídico aplicável; discorrendo acerca dos princípios incidentes e trazendo à luz toda a legislação pertinente ao tema, com ênfase a nova estrutura decorrente do surgimento da Receita Federal do Brasil, sob o enfoque dado pela Lei nº 11.457/07 e de acordo com o novo diploma aplicável ao processo administrativo fiscal previdenciário, inserto no Decreto nº 70.235/72. Nesse tópico procuramos enfatizar as principais alterações sofridas em decorrência do novo regime jurídico instaurado.

Essa dissertação tem como foco principal o reconhecimento de que somente através do processo administrativo realizado de acordo com o regime democrático em que hoje nos encontramos, a atividade estatal estará legitimada a agir.

Palavras chave: atividade administrativa, processo administrativo fiscal, princípios.

ABSTRACT

The object of the present work consists of the analysis of the administrative activities carried out by the collections of taxes allocated for the Social Security Funding. We aim at tracking a parallelism between the guaranties of the participants previewed in the entire legal framework and the administration prerogatives, covering as much the phase that precedes the entry as the one that is developed at a later date with the fiscal administrative process brought to action.

The study begins with a brief covering of the origin and development of the State Power, going through all the historical moments; from the distinguished interventionism of the 18th century to the liberalism excess at the end of the same century, reaching the current model where the state maintains itself participative in the social relations, without being a centralizer of the economic activities nor a limiter of rights and private interests. Then, we dedicated to the general theory of the administrative process, including them in the applicable ruling; dealing with the principles applicable and bringing to light all the relevant legislation to the theme, with emphasis on the new structure arising from the emergence of Federal Revenue of Brazil, under the approach given by Law of 11.457/07 and according with the new statute applicable to the social security fiscal administrative process, inserted in Decree 70.235/72. In this topic we aimed at emphasizing the alterations suffered due to the new legal ruling brought to action.

This dissertation has its main focus on the recognition that only through the administrative process carried out according to the democratic ruling in which we currently stand; hence the state activity will be able to act lawfully.

Key Words: administrative activities, fiscal administrative process, principles.

SUMÁRIO

CAPÍTULO I

1. INTRODUÇÃO.....	9
1.1. O Poder Estatal e suas origens.....	9

CAPÍTULO II

2. AS FUNÇÕES DO ESTADO E O PROCESSO.....	13
2.1. A Constituição como ponto de partida.....	13
2.2. As funções do Estado e a divisão dos poderes.....	14
2.3. A Administração Pública e o exercício da jurisdição.....	20
2.4. Processo e procedimento.....	27

CAPÍTULO III

3. PRINCÍPIOS.....	46
3.1. Noções Preliminares.....	46
3.1.2. Valores e princípios.....	49
3.1.3. Princípios, normas e regras.....	54
3.2. Princípios constitucionais fundamentais do processo administrativo.....	58
3.2.1. Princípio da igualdade ou isonomia.....	58
3.2.2. Princípio da legalidade.....	64
3.2.3. Princípio da Impessoalidade.....	69
3.2.4. Princípio da moralidade.....	73
3.2.5. Princípio da publicidade.....	77

3.2.6. Princípio da eficiência	84
3.3. Princípios aplicáveis ao processo administrativo fiscal	86
3.3.1. Princípio do interesse público	86
3.3.2. Princípio da motivação.	89
3.3.3. Princípio da razoabilidade e proporcionalidade.	95
3.3.4. Princípio do contraditório e ampla defesa.	97
3.3.5. Princípio da oficialidade.	105
3.3.6. Princípio da verdade material.	107
3.3.7. Princípio da informalidade.	110
3.3.8. Princípio da inadmissibilidade de provas ilícitas.	113

CAPÍTULO IV

4. CRIAÇÃO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.	119
4.1. Normas aplicáveis ao processo administrativo previdenciário fiscal.	119
4.2. Principais alterações trazidas pela Lei 11.457/2007 – unificação da Receita Federal e Previdenciária.	128

CAPÍTULO V

5. FASES DO PROCEDIMENTO E DO PROCESSO ADMINISTRATIVO PREVIDENCIÁRIO FISCAL.	132
5.1. Da Instauração - início da ação fiscal.	132
5.1.2. Dos efeitos do não cumprimento do MPF.	142
5.1.3. Poderes da administração x garantias do sujeito passivo na execução da ação fiscal.	145
5.2. Aferição indireta.	151

5.3. Da constituição do crédito previdenciário.	154
5.4. Da Instrução - Do processo administrativo fiscal.	160
5.4.1. Da impugnação.	160
5.4.2. Das provas.	162
5.4.3. Prova emprestada.	170
5.5. Da renúncia à instância administrativa.	172
5.6. Da revelia.	176
5.7. Ônus da prova.	178
5.8. Do julgamento da impugnação.	181
5.9. Dos recursos.	183
5.10. Do depósito recursal.	189
5.11. Apreciação da inconstitucionalidade da esfera administrativa.	193
5.12. Do arrolamento de bens e direitos.	198

CAPÍTULO VI

6. CONSULTA.	199
6.1. Do processo de consulta.	199
CONCLUSÃO.	206
BIBLIOGRAFIA.	210

CAPÍTULO I

1. INTRODUÇÃO

1.1. O Poder Estatal e suas origens

O estudo da origem e desenvolvimento do poder estatal, assim como a análise das funções da Administração Pública, são noções fundamentais para o desenvolvimento do tema.

As atribuições do Estado conferindo-lhe maior ou menor poder de intervenção nas atividades privadas oscilaram ao longo da história da humanidade entre o intervencionismo extremado e o excesso de liberdade individual.

Nesse desenrolar, durante o século XVIII reinou na Europa o modelo estatal intervencionista, no qual o interesse do Estado se sobrepunha ao individual. Dentro desse período, que ficou conhecido como *Estado de Polícia*, predominava a restrição das liberdades dos súditos em favor dos interesses dos monarcas, situação que se verificou até o final do desse século, quando eclodiu o modelo econômico liberal-individualista.

Em oposição ao modelo anterior, essa nova situação valorizava o direito à liberdade, oponível a qualquer intervenção estatal considerada indevida.

Passa-se, portanto, a repudiar a ingerência do Estado nas relações econômico-sociais privadas, defendendo-se a distribuição entre os súditos dos custos de

suas atividades e impondo sanções àqueles que não se comportem de modo que evitem causar danos a terceiros, conforme sustentava STUART MILL¹.

O Estado Liberal começou a decair em função de uma série de reações desencadeadas contra o domínio exercido pela classe burguesa sobre a classe trabalhadora. Esse modelo não conseguia atender às exigências sociais, ensejando a intervenção do Estado para atender as necessidades coletivas, em especial das classes menos favorecidas².

RICARDO LOBO TORRES assevera que “a crise do Estado Liberal transparecia do fato de que não conseguia atender às reivindicações sociais, especialmente da classe trabalhadora, nem garantir o pleno funcionamento do mercado. Os ingressos fiscais eram insuficientes para promover o desenvolvimento econômico³”.

Não se pode olvidar que a concepção liberal do Estado de Direito dera sustentação aos direitos do homem, na medida em que converteu os súditos em cidadãos livres. Entretanto, mostrou-se insuficiente dando ensejo a novas transformações.

O declínio do Estado Liberal abre espaço ao novo modelo caracterizado pela intervenção estatal nas relações particulares e especialmente pelo desenvolvimento de uma postura paternalista por parte do Estado em relação às classes mais necessitadas, inaugurando o momento histórico que ficou conhecido como Estado de Bem-Estar

¹ In *A Liberdade e o Utilitarismo*. Tradução de Eunice Ostrensky. São Paulo: Martins Fontes, 2000, pp.116-117.

² *O Estado Liberal foi caracterizado pela abstenção do Estado no tocante às questões sociais. A falta de compromisso com o aspecto social ajudou a expandir o capitalismo, o que acrescido a Revolução Industrial, que obrigava a classe trabalhadora a uma carga desumana de trabalho, redundou na revolta dos trabalhadores. Deu-se início, a partir daí, a ruptura do Estado Liberal com o surgimento do Estado de Direito.*

³ TORRES, Ricardo Lobo. *O Orçamento na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 10.

Social. Dá-se início a uma atuação do Estado no sentido de implementar políticas de inclusão social, ampliando a sua responsabilidade no atendimento dos mais necessitados.

JOSÉ AFONSO DA SILVA, reportando-se aos ensinamentos de Lucas Verdú, anota que “o Estado de Direito, que já não poderia justificar-se como liberal, necessitou, para enfrentar a maré social, despojar-se de sua neutralidade, integrar, em seu seio, a sociedade, sem renunciar ao primado do Direito. O Estado de Direito, na atualidade, deixou de ser formal, neutro e individualista, para transformar-se em Estado material de Direito, enquanto adota uma dogmática e pretende realizar a justiça social. Transforma-se em *Estado Social de Direito*, onde o *qualitativo social* refere-se à correção do individualismo clássico liberal pela afirmação dos chamados direitos sociais e realização de objetivos de justiça social⁴”.

Por conclusão, o Estado Social de Direito “caracteriza-se no propósito de compatibilizar, em um mesmo sistema, dois elementos: o capitalismo, como forma de produção, e a consecução do bem-estar social geral, servindo de base ao neocapitalismo típico do *Welfare State*⁵”.

Surge, nesse momento histórico, a prestação de previdência e seguridade social como decorrência do novo modelo implantado do Estado de Bem-Estar Social.

Esse novo contexto sofreu duras críticas na medida em que o Estado aumentou o seu poder e passou a atuar em todos os setores da vida social, acrescentando-se a esse fator o exacerbado assistencialismo, visto por alguns estudiosos,

⁴ DA SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Malheiros, 1997, p.116.

⁵ Díaz, ELÍAS. *Estado de Derecho y Sociedad Democrática*, p. 106, *apud* DA SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Malheiros, 1997, 116.

como FRIEDRICH AUGUST HAYEK, como responsável pela crise da seguridade social⁶.

Com efeito, esse modelo passa por importantes transformações, restringindo seu tamanho e o intervencionismo estatal, sem, contudo, desaparecer totalmente. Observa-se, então, um retorno aos princípios do liberalismo, sem prejuízo das conquistas sociais.

Verificou-se ao longo da história, variação entre o Estado-mínimo e o intervencionista no início do chamado Estado de bem-Estar Social, que com o passar do tempo foi mitigado para adequar-se às necessidades sociais. Desse modo, o Estado manteve-se participativo nas relações sociais, sem ser centralizador das atividades econômicas nem limitador dos direitos e interesses privados.

Nesse contexto, o desempenho de novos papéis e a ampliação das atividades do Estado, em especial na proteção social, gerou a necessidade de captação de recursos para o seu financiamento dessas novas funções através da arrecadação. Ou seja, nasce a partir daí o Estado Fiscal, que depende da arrecadação tributária para a consecução de seus fins.

A forma através da qual o Estado desempenha a atividade de arrecadação será analisado dentro do contexto histórico atual, caracterizado pelo regime democrático, o que legitimará a atuação estatal.

⁶ HAYEK, Friedrich A. *The Constitution of Liberty*. Chicago: The University of Chicago Press, 1992, pp. 302-303 *apud* ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal- Controle do Lançamento Tributário*. Rio de Janeiro: Lúmen. 2007, p. 5.

CAPÍTULO II

2. AS FUNÇÕES DO ESTADO E O PROCESSO

2.1. A Constituição como ponto de partida

A Constituição do Estado, por ser sua lei fundamental, organiza seus elementos essenciais como a forma de governo, o modo de aquisição e o exercício de poder, a criação de seus órgãos e a definição de suas ações e competências.

A Constituição é o conjunto de normas que organiza os elementos constitutivos do Estado.

Segundo os ensinamentos de SEABRA FAGUNDES, o Poder Constituinte, por ser a mais alta forma de expressão coletiva, “cria o Estado (ou o reconstrói), através da Constituição, lei básica em que determina a estrutura geral, institui a autoridade, delimitando a organização dos poderes públicos, e define os direitos fundamentais do indivíduo⁷”.

Essa primeira noção deve ser analisada para que possamos compreender as funções da Administração Pública.

O Estado se manifesta através de seus órgãos que exercem as funções que lhes são legalmente atribuídas. Esses órgãos subdividem-se em duas espécies: a) os governamentais, ou também denominados de governo, que exercem o poder político emanado diretamente da Constituição; b) os que exercem atividades administrativas e

⁷ *O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário*. 3.^aed. Rio de Janeiro: 1957. p. 21.

encontram fundamento de existência em plano hierárquico inferior, cujo conjunto forma a Administração Pública.

O governo pode ser conceituado como “o conjunto de órgãos mediante os quais a vontade do Estado é formulada, expressada e realizada, ou o conjunto de órgãos supremos a quem incumbe o exercício das funções do poder político ⁸”.

Conforme passaremos a estudar, o poder político é uno e indivisível e se compõe das três importantes funções: legislativa, executiva e judicial. Ou seja, o Estado, uma vez constituído, exerce suas atividades na busca da consecução de seus fins, através do exercício de suas atividades que se desdobram nas três funções.

2.2. As funções do Estado e a divisão dos poderes

Não obstante a doutrina utilize a clássica expressão “tripartição de poderes”, o poder estatal é uno e indivisível, conforme já colocado.

Destarte, não há separação absoluta de poderes, mas sim distribuição das principais funções estatais entre os órgãos. HELY LOPES MEIRELLES ao analisar o trabalho de Montesquieu afirma que o francês “nunca empregou em sua obra política as expressões separação de Poderes, referindo-se unicamente à necessidade do equilíbrio entre os Poderes, do que resultou entre os ingleses e norte americanos o sistema de *cheks and balances*, que é o nosso método de freios e contrapesos, em que um Poder limita o outro”. Aduz ainda, “que seus seguidores é que lhe deturparam o pensamento e passaram a falar em ‘divisão de poderes’ e ‘separação de poderes’, como se esses

⁸ Cf. DA SILVA, José Afonso. *ob. cit.*, p.109.

fossem estanques e incomunicáveis em todas as suas manifestações, quando na verdade, isto não ocorre, porque o Governo é a resultante da interação dos três Poderes de Estado – Legislativo, Executivo e Judiciário – como a Administração o é de todos os órgãos desses Poderes⁹”.

Com efeito, o poder se desdobra em várias funções que serão objeto de estudo no presente trabalho.

Importante salientar a distinção existente entre o conceito de função e o de poder. A função constitui a especialização de tarefas governamentais à vista de sua natureza, ao passo que divisão de poderes consiste em confiar cada uma das funções governamentais (legislativa, executiva e jurisdicional) a órgãos diferentes¹⁰.

ALBERTO XAVIER transcreve BENVENUTI para explicar que “função é a concretização de um poder, ou seja, a sua transformação em ato, mediante a sua aplicação a uma certa realidade¹¹”.

Os órgãos são os instrumentos através dos quais o Estado exercita as funções que lhe foram constitucionalmente conferidas.

A teoria da tripartição dos poderes tem suas raízes históricas esboçadas pela primeira vez na obra “Política” de Aristóteles, esmiuçada posteriormente pelo filósofo liberal inglês, John Locke, no “Segundo tratado do governo civil”. Finalmente, Montesquieu desenvolveu a versão que ficou largamente conhecida, divulgada em sua obra “O Espírito das leis”.

⁹ MEIRELES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*, 19ª ed., São Paulo: Malheiros, 1995, p. 57.

¹⁰ Cf. DA SILVA, José Afonso. *ob. cit.*, p. 110.

¹¹ XAVIER, Alberto. *Do Procedimento Administrativo*. São Paulo: Bushatsky, 1976, p. 27.

Coube a MONTESQUIEU o inegável mérito da divisão e distribuição clássicas, que deu origem ao princípio fundamental da organização política liberal, tornando-se um dogma previsto no art. 16 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, ao declarar que não teria constituição a sociedade que não assegurasse a separação de poderes.

Segundo as lições do mestre francês:

“em cada Estado há três espécies de poderes: o Legislativo; o Executivo das coisas que dependem do Direito das Gentes; e o Executivo das que dependem do Direito Civil. Pelo primeiro, o Príncipe ou o Magistrado faz leis para algum tempo ou para sempre, e corrige ou ab-roga-se as que estão feitas. Pelo segundo, ele faz a paz ou a guerra, envia ou recebe embaixadas, estabelece a segurança, previne as invasões. Pelo terceiro, pune os crimes, ou julga as demandas particulares. A este último chamar-se-á Poder de Julgar; e ao anterior, simplesmente Poder Executivo do Estado. A liberdade política em um cidadão é aquela tranquilidade de espírito que provém da convicção que cada um tem da sua segurança. Para ter-se essa liberdade, precisa que o Governo seja tal que cada cidadão não possa temer outro. Quando, na mesma pessoa ou no mesmo corpo de Magistratura, o Poder Legislativo é reunido ao Executivo, não há liberdade. Porque pode temer-se que o mesmo Monarca ou o mesmo Senado faça leis tirânicas para executá-las tiranicamente. Também não haverá liberdade se o Poder de Julgar não estiver separado do Legislativo e do Executivo. Se estivesse junto com o Legislativo, o poder sobre a vida e a liberdade dos cidadãos seria arbitrário: pois o Juiz seria

Legislador. Se estivesse junto com o Executivo, o Juiz poderia ter a força de um opressor¹²”.

Conclui Montesquieu, ressaltando a importância da divisão de funções para a liberdade de um povo, em sua consagrada obra:

“Estaria tudo perdido se um mesmo homem, ou um mesmo corpo de principais ou de nobres, ou do Povo, exercesse estes três poderes: o de fazer as leis; o de executar as resoluções públicas; e de julgar os crimes ou as demandas dos particulares”.

Para o célebre francês, a concentração do poder nas mãos de uns, representaria verdadeira tirania.

A doutrina preconizada por MONTESQUIEU, tem em sua essência a criação de um mecanismo recíproco de controle entre os três Poderes do Estado (Poder Legislativo, Executivo e Judiciário), proporcionando equilíbrio entre eles. O escopo maior seria evitar a arbitrariedade e o abuso na medida em que a vontade do Estado seria o resultado da conjugação da vontade de seus três Poderes.¹³

O estudioso defendia que o equilíbrio dos Poderes dependia de combiná-los, colocando-lhes um lastro que permitisse a cada um resistir ao outro. Somente desta maneira seria possível formar um governo moderado.

Observa-se, portanto, que Montesquieu não defendia uma divisão rígida de funções.

¹² MONTESQUIEU, Charles de Secondat. *O Espírito das Leis*; apresentação de Renato Janine Ribeiro; tradução Cristina Murachco. 3.^a ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 168-169.

¹³ Idem, p. 165.

No decorrer da evolução do Estado, observou-se a perda gradativa de cada uma das atividades originais dos respectivos Poderes. A estanque separação de poderes mostrou-se inviável no decorrer dos anos.

O Estado Contemporâneo passou a exigir outras formas de relacionamento entre os Poderes estatais, de modo que a cada órgão não corresponde mais exclusivamente uma função. O Poder Legislativo não exerce apenas a função legislativa, desempenhando também atividades administrativas e judiciárias. O mesmo se diga em relação aos demais.

A necessidade de permitir o exercício da função de um poder por outro veio à tona, dando ensejo à situação denominada de exercício de funções atípicas ou impróprias.

Dessa forma, observamos o Poder Legislativo, não obstante sua função típica, também julgando e administrando¹⁴; o Poder Judiciário e o Legislativo exercendo função administrativa no tocante a suas próprias organizações internas e o Poder Executivo legislando em caráter excepcional¹⁵.

¹⁴ Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:

I - processar e julgar o Presidente e o Vice-Presidente da República nos crimes de responsabilidade, bem como os Ministros de Estado e os Comandantes da Marinha, do Exército e da Aeronáutica nos crimes da mesma natureza conexos com aqueles; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 23, de 02/09/99)
Nacional de Justiça e do Conselho Nacional do Ministério Público, o Procurador-Geral da República e o Advogado-Geral da União nos crimes de responsabilidade; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

Art. 51. Compete privativamente à Câmara dos Deputados:

IV - dispor sobre sua organização, funcionamento, polícia, criação, transformação ou extinção dos cargos, empregos e funções de seus serviços, e a iniciativa de lei para fixação da respectiva remuneração, observados os parâmetros estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

¹⁵ Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001).

Para que se possa falar na existência do verdadeiro Estado Democrático de Direito, devem estar presentes na sua concepção três poderes incumbidos das funções que lhes foram constitucionalmente atribuídas. Nesse sentido, andou bem a Constituição da República promulgada em 1988 ao prescrever em seu art. 2.º que são poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

Em suma, não se pode negar a importância e a efetividade que o sistema de freios e contrapesos exerce em prol de direitos e garantias presentes em qualquer Estado Democrático de Direito.

O mestre italiano RENATO ALESSI, ao destacar a ausência de competência exclusiva dos órgãos da administração no exercício das funções que lhes conferem denominação, como forma de funcionamento das atividades estatais leciona:

“(...) em efecto, la división de poderes no puede ser aplicada en la práctica sino de manera imperfecta e incompleta, ya que lãs distintas funciones estatales están em íntima conexión, enlazándose e integrándose una com otra, de tal forma que no es posible dividir la actividad del Estado en unos compartimentos estancos, como pretendia la formulación originária de la teoría¹⁶”.

Diante da essência da unidade da atividade estatal, bem como das exigências práticas, a separação de poderes deve ser aplicada de forma atenuada, de acordo com a coordenação das funções que serão exercidas no atendimento do fim estatal.

¹⁶ ALESSI, Renato. *Istituciones de Derecho Administrativo*. Tomo I. Barcelona: Casa Editorial Bosch, 1970, p. 9.

Reportando-se ao ordenamento italiano e a todos que adotam o Estado de Direito, conclui o referido mestre:

“(...) cada orden de órganos estatales tiene como competência propia y normal (y no ya como competencia absoluta y exclusiva) el ejercicio de la función que determina su denominación, pero pudiendo aparecer, el lado de esta competencia ordinaria y normal, una competencia excepcional para actos que encajan dentro de una función distinta”.

Com efeito, dentre as três funções, a administrativa é a mais presente na atividade típica do Executivo, que a realiza por meio de seus órgãos através da transformação da lei em ato concreto.

É no exercício das funções atípicas que encontramos o exercício da função jurisdicional exercida pela Administração Pública, que passaremos a analisar no próximo item do trabalho.

2.3 A Administração Pública e o exercício da jurisdição

Segundo os ensinamentos de OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO existem duas versões para a origem da palavra “administração”, originária do latim. Para uns, vem de *ad* (preposição) mais *ministro*, *as are* (verbo), que significa servir, executar; para outros, vem de *ad manus trahere*, que traz a idéia de direção ou gestão. Nas duas versões verifica-se a presença da relação de subordinação e hierarquia¹⁷.

¹⁷ *Princípios Gerais de Direito Administrativo*. 1.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1969. V I, p. 43.

Com relação à expressão “Administração Pública”, MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO aponta dois sentidos como os mais utilizados:

“a) em sentido subjetivo, formal ou orgânico, ela designa os entes que exercem a atividade administrativa; compreende pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos incumbidos de exercer uma das funções em que se triparte a atividade estatal: a função administrativa;

b) em sentido objetivo, material ou funcional, ela designa a natureza da atividade exercida pelos referidos entes; nesse sentido, a Administração Pública é a própria função administrativa que incumbe, predominantemente, ao Poder Executivo¹⁸”.

Interessa predominantemente ao nosso trabalho o sentido objetivo do termo, ou seja, o exame da atividade exercida pelos órgãos da administração pública incumbidos do processo administrativo fiscal.

A doutrina publicista conceitua a função administrativa distinguindo-a da jurisdicional. Desse modo, a primeira é determinada como a “função que o Estado, ou quem lhe faça às vezes, exerce na intimidade de uma estrutura e regime hierárquicos e que no sistema constitucional brasileiro se caracteriza pelo fato de ser desempenhada mediante comportamentos infralegais ou, excepcionalmente, infraconstitucionais, submissos todos a controle de legalidade pelo Poder Judiciário”.

¹⁸ Cf. *Direito Administrativo*. 14.^a ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 54.

Diversamente, a função jurisdicional é definida como a exercida exclusivamente pelo Estado, através de decisões que resolvem controvérsias com força de coisa julgada, ou seja, imutabilidade de seu conteúdo decisório¹⁹.

As controvérsias entre Administração Pública e administrados podem ser resolvidas através de dois sistemas existentes: i) jurisdição una; ii) jurisdição dupla.

Adotado em França e Itália, o sistema de jurisdição dupla caracteriza-se pelo fato de a Administração exercer, além das funções típicas do executivo, a função judicante. No primeiro país observa-se a dualidade de jurisdições, uma vez que se encontra presente a jurisdição comum, exercida pelo Poder Judiciário, legitimado para conhecer e julgar questões de natureza civil e penal, ao mesmo tempo em que se verifica inserido no Poder Executivo órgão denominado de Conselho de Estado, competente para apreciar e decidir questões administrativas e fiscais com característica de definitividade. A Constituição italiana também atribui ao Conselho de Estado a última palavra em matéria de mérito administrativo, não obstante o referido Conselho fazer parte do Poder Judiciário.

Esse sistema originalmente francês, chamado também de dualista, contrapõe-se ao vigente nos Estados Unidos e em países da Comunidade Britânica, onde prevalece a jurisdição única, ou seja, os conflitos serão solucionados no Poder Judiciário²⁰.

Com efeito, o Brasil está entre os países que adotam o sistema de jurisdição una, também conhecido como anglo-saxão, através do qual apenas um órgão

¹⁹ MELLO, Celso Antonio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 17.^a ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p. 33.

²⁰ TORRÊS, Heleno Taveira (coordenação). *Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p.66.

tem competência para apreciar e decidir conflitos de interesse em caráter definitivo. Decorre ainda, a proibição de que seja excluída da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direitos.

De outro lado, a decisão proferida ao final do processo administrativo não se revestirá de caráter definitivo para o administrado, cabendo sempre o seu questionamento na via judicial.

Sob a ótica de alguns doutrinadores, nos países em que esse sistema é adotado, os órgãos administrativos não resolvem litígio, mas exercem tão somente revisão da legalidade dos atos administrativos. Portanto, para esses não se pode dizer da existência de jurisdição administrativa²¹.

No ordenamento pátrio, é possível extrair a adoção dessa sistemática através da Constituição Federal que assim dispõe:

art.5.º

...

XXXV - A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de lesão a direito.

Não obstante o administrado possa recorrer ao Judiciário para rever a decisão proferida pela administração pública, a ela também incumbe, em razão do princípio da legalidade, anular seus atos que não estejam em consonância com a lei. É o chamado poder-dever, pois está obrigada a caminhar conforme os ditames da norma, em atenção ao referido princípio.

Nesse sentido foi expedida a Súmula 473 do Supremo Tribunal Federal:

²¹ ROCHA, Sérgio André. *Processo administrativo fiscal – controle administrativo do lançamento tributário. ob. cit.*, p. 127.

A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Desse modo, a lesão a direito individual causada pela administração pública pode ser submetida ao Judiciário. No entanto, a apreciação do mérito do ato administrativo (conveniência e oportunidade) é privativa da administração.

Contudo, não se pode negar a existência da função administrativa judicante no ordenamento pátrio, através da qual a Administração promove a revisão da legalidade de seus atos buscando a solução do conflito.

Ao analisar a função de controle dos atos administrativos emanados dos processos administrativos fiscais, WAGNER BALERA expressa seu ponto de vista, no sentido de tratar-se de função substancialmente jurisdicional²². Assevera que os Tribunais Fiscais exercem funções *quase-judiciais*, na medida em que a tutela administrativa é exercida “mediante o emprego de coordenadas procedimentais rígidas, que chegam ao ponto de conferir-lhe qualidade jurisdicional”.

²² Para dar sustentação ao seu entendimento, o autor cita os ensinamentos de Victor Nunes Leal, ao analisar a natureza dos atos decisórios do Conselho do Antigo Serviço do Patrimônio Histórico Nacional: ““(…) o Conselho profere um julgamento, examina pretensões contraditórias em caso concreto, exercendo, portanto, função substancialmente jurisdicional””. ““(…) Mas, por ser um órgão administrativo, o regime constitucional entre nós vigente não confere às suas decisões, substancialmente judiciais, o caráter de decisões no sentido formal, para eximi-las de controle judiciário. ”” Ressalta ainda, através das lições de Hélio Beltrão, que os atributos processuais inerentes ao exercício de funções *quase-judiciais* por entes que controlam a atividade administrativa estatal encontram-se bem descritos em julgamento produzido pela Suprema Corte norte-americana que destaca o julgamento administrativo imparcial e a condução do processo de tal forma que o Tribunal possa examinar se as regras de direito e de processo foram observadas. *In Relações entre o Fisco e o Contribuinte no Processo Administrativo*, Revista de Direito Tributário n. 78, São Paulo: Malheiros, p. 322-323.

Acrescentamos, ainda, outra razão para atribuir qualidade jurisdicional às atividades de controle.

A jurisdição é definida pela doutrina processualista como “uma das expressões do poder estatal, caracterizando-se este como a capacidade, que o Estado tem, de decidir imperativamente e impor sanções²³”.

Por se tratar de meio de pacificação, ou em outras palavras, de solução do conflito, não se pode olvidar que em determinadas situações o *Tribunal Administrativo* encerre a contenda, mormente pelo fato de possuir autonomia para executar suas próprias decisões. É, ademais, o que se verifica quando proferida decisão favorável ao contribuinte. Neste caso a Fazenda Pública não poderá insurgir-se contra o ato proferido no Poder Judiciário.

MIGUEL SEABRA FAGUNDES destaca que a função administrativa e a jurisdicional são modalidades que materializam a realização, pelo Estado, de atos executórios cujo traço comum é a circunstância de estarem voltados para a determinação de situações jurídicas individuais²⁴”.

Destaca o autor, que os elementos constantes na função jurisdicional, exclusiva do Poder Judiciário, identificam-se com aqueles presentes na atividade judicante da administração, sendo eles: *i*) o momento de seu exercício, que se dá com a ocorrência de situação contenciosa; *ii*) a finalidade que coincide com a interpretação

²³ CINTRA, Antonio Carlos de Araújo. GRINOVER, Ada Pellegrini. DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria Geral do Processo*. 11. ed. São Paulo: Malheiros. p.24.

²⁴ O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário, 3.^a ed. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1957, p.26.

definitiva do direito controvertido e *iii*) o fato de o objetivo ser o trancamento de uma situação litigiosa.

Quanto ao último elemento caracterizador, vale ressaltar que no exercício da função judicante, só ocorrerá a eliminação definitiva do conflito na situação em que a própria Fazenda Pública reconhecer a improcedência do crédito tributário.

Portanto, a função administrativa judicante nem sempre põe fim ao litígio ao passo que a função jurisdicional tem como escopo principal o desaparecimento definitivo do conflito.

Com efeito, é a própria Constituição que dispõe sobre processo administrativo conferindo-lhe mesmo *status* que o judicial, ao lhe proteger com as mesmas garantias:

Art. 5º.

...

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.

Não restam dúvidas de que a Carta Magna atribuiu ao processo administrativo competência para prevenir e dirimir os conflitos de interesse, que envolvam a Administração Pública²⁵.

²⁵ Segundo nos esclarece Marcos Vinícios Neder e Maria Teresa Matínez Lopez “A Constituição de 1934 criou um tribunal especial ao qual competia julgar recursos de atos e de decisões do Poder Executivo, mas manteve a função jurisdicional como privilégio do Judiciário. Na mesma linha, a Constituição de 1967, em seu § 4.º do art. 153 estabelecia: ‘a lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão do direito individual’. ‘E no artigo 203 (Incluído pela Emenda Constitucional n.º7, de 1977): Poderão ser criados contenciosos administrativos, federais e estaduais, sem poder jurisdicional, para a decisão de questões fiscais e previdenciárias, inclusive relativas a acidentes de trabalho.’ (Assim, durante a vigência das Constituições anteriores, vários órgãos administrativos de julgamento foram criados, entre os quais se pode citar: o Conselho

A crescente discussão e o aprimoramento das técnicas empregadas no processo administrativo tributário decorrem da necessidade de solução eficaz para as questões entre fisco e contribuinte, o que se dará através de julgamentos realizados por julgadores especializados, evitando-se, dessa forma, o assoberbamento do Poder Judiciário.

HUGO DE BRITO MACHADO sintetiza essa idéia ao prescrever que “a finalidade do Contencioso Administrativo consiste precisamente em reduzir a presença da Administração Pública em ações judiciais. O contencioso Administrativo funciona como um filtro²⁶”.

O que é unânime entre os estudiosos do tema é a necessidade de tribunais especializados para promover a celeridade e eficácia das decisões administrativas, tendo-se em conta que o que está em jogo é o interesse público.

2.4. Processo e procedimento

A polêmica no processo administrativo acerca dos conceitos de processo e procedimento não é recente e foi pautada por dissidências e variedade de conceituações.

Atribui-se relevância à discussão terminológica, na medida em que a definição da atividade de constituição do crédito tributário possibilita distinguir o regime jurídico aplicável²⁷.

de Contribuintes, o da Previdência Social e o de Recursos do Sistema Financeiro Nacional. (cf. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*, 2.^a ed. p.24)

²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de Segurança em Matéria Tributária*. 2.^a ed., São Paulo: RT., p. 203.

²⁷ Marcos Vinícios Neder e Maria Teresa Matínez Lopez destacam que a importância na definição da terminologia está baseada na distinção da tutela processual que será aplicada as situações: “a partir do momento em que se considera existente um verdadeiro processo, impõe-se a aplicação dos princípios da ampla

Etimologicamente processo significa ir para diante, marchar para frente, avançar.

Procedimento, segundo definição de CALDAS AULETE é o “modo de mover e a forma em que é movido o ato”.

Para MENDES JÚNIOR, o primeiro vocábulo designa o movimento em sua forma intrínseca e procedimento determina o modo e a forma de mover o ato ²⁸.

Em contrapartida, JOSÉ CRETELLA JÚNIOR, adotando as lições de Tito Prates da Fonseca, denomina de processo o conjunto de todos os atos e procedimento tão-só um ou um grupo desses atos ²⁹.

Não obstante a disputa nominal presente no direito administrativo, diversos autores apontam processo como uma sucessão de atos necessariamente encadeados para chegar-se a uma decisão. Processo seria, então, o conjunto maior, enquanto procedimento indicaria o complexo de atos que o compõem.

Interessa ao nosso trabalho encontrar a nomenclatura mais adequada para fase administrativa caracterizada pela seqüência de atos praticados pela administração, cuja finalidade é a constituição e a exigência do crédito tributário.

Trataremos primeiramente de diferenciar processo de procedimento no contexto da Administração, muito embora os conceitos estejam diretamente interligados.

defesa e do contraditório inerentes ao devido processo legal; se, por outro lado, considera-se a fase apenas procedimental, a atividade administrativa pode ser inquisitória e destinada tão somente à formalização da pretensão estatal (Cf. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*, p.29)

²⁸ MENDES JÚNIOR, João. *Direito Judiciário Brasileiro*, 3.^a ed., Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1940, p.264-265.

²⁹ CRETELLA JUNIOR, José. *Tratado de Direito Administrativo*, Vol. VI, Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.16

HUMBERTO THEODORO JUNIOR destaca que processo “é o método, isto é, o sistema de compor a lide em juízo através de uma relação jurídica vinculativa de direito público, enquanto procedimento é a forma material com que o processo se realiza em cada caso concreto³⁰”.

A distinção precípua está no fato de o processo implicar na existência de vínculo jurídico entre os sujeitos, atuando sob o crivo do contraditório, o que engloba direitos, deveres, poderes, faculdades na relação processual, enquanto que o procedimento limita-se a sucessão desencadeada de atos³¹. Anota-se aqui, para fins didáticos, a presença de um primeiro critério proposto.

Vale lembrar que importantes autores não aceitam o uso do termo processo no âmbito administrativo, como é o caso do mestre GORDILLO. Seguido por outros juristas que compartilham seu entendimento, destaca como razão precípua para a não utilização do termo a necessidade de diferenciação com o processo judicial³². Tese defendida também por CARLOS ARI SUNDFELD e outros juristas não menos relevantes.³³

SUNDFELD sustenta o uso do termo procedimento administrativo chamando a atenção para necessidade de se diferenciar a função jurisdicional da

³⁰ THEODORO JUNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil*. São Paulo: Forense, vol. 1, 13.º ed., 1998, p. 45.

³¹ MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 194

³² GORDILLO, Agustín. *Tratado de Derecho Administrativo*. 4.ª ed. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2000. t.2., pp. IX-2.4.

³³ SUNDFELD, Carlos Ari. *A Importância do Processo Administrativo*, In Revista de Direito Público 84/64, 1987, p. 74

administrativa. Destaca o autor, o reiterado uso do termo processo na esfera judicial com características próprias, diversas da função administrativa.³⁴

O autor enumera os perigos da uniformização do termo processo, resumindo-os: i) como o termo processo remete a função jurisdicional, correr-se-ia o risco de haver uma restrição do uso da expressão apenas para as situações em que houver parte ou controvérsia, como no procedimento disciplinar e tributário; ii) poderia induzir a falsa conclusão de que as decisões proferidas no processo administrativo gozam dos mesmos efeitos que as decisões judiciais, como a imutabilidade; iii) poderia, também, ocasionar confusão aos atos administrativos proferidos pelo Poder Judiciário.

Seguindo a mesma linha de pensamento, MARÇAL JUSTEN FILHO preconiza a não utilização do termo processo no âmbito administrativo sob o argumento de que esse fenômeno não prescinde da presença de três sujeitos relacionados por um vínculo jurídico. Ressalta que o juiz não participa do processo na condição de parte e possui inafastável autonomia. Trata-se, pois, de relação jurídica cujos pólos são ocupados por duas partes e um terceiro que não o é. “Em nenhum outro tipo de relação jurídica um dos pólos é ocupado por sujeito que não seja parte³⁵”.

O autor parte da premissa de que o órgão administrativo que proferirá a decisão age em interesse próprio. Não há julgador imparcial na sua concepção, pois os atos impugnados e os atos decisórios da controvérsia são praticados pelo mesmo sujeito de direito.

³⁴ Cf. SUNDFELD, Carlos Ari, *ob. cit.*, pp. 23-24.

³⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. *Considerações sobre o Processo Administrativo Fiscal*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n.33, junho 1998, p.112.

O entendimento dos respeitadores juristas, nesse ponto, não demonstrou a melhor exegese.

Não obstante as considerações de SUNDFELD, o processo não é exclusivo da função jurisdicional. O seu “conceito transcende ao direito processual. Sendo instrumento para o legítimo exercício do poder, ele está presente em todas as atividades estatais (processo administrativo, legislativo) e mesmo não-estatais (processos disciplinares dos partidos políticos ou associações, processos das sociedades mercantis para aumento de capital etc.)³⁶”.

Destarte, ao instaurar um processo o Estado estará exercendo qualquer uma de suas funções, não sendo o fenômeno processual restringível ao exercício da função jurisdicional, que é apenas uma de suas facetas.

Sob a influência da Constituição Federal de 1988, EDUARDO DOMINGOS BOTALLO reviu seu posicionamento que até então proclamava o uso do termo procedimento para designar o contencioso administrativo tributário, sob o fundamento de estar consagrada pela tradição o uso da expressão “processo” para o exercício exclusivo da atividade do Judiciário. O prestigiado tributarista, concluiu que “a Constituição de 1988, visando a fazer do contencioso administrativo um efetivo instrumento de realização do direito material controvertido, deu-lhe a necessária aptidão para estruturar-se em termos capazes de solucionar litígios em sua área de atuação³⁷”.

O autor ressalta que o emprego da expressão processo administrativo não foi meramente acidental e destaca que a Constituição revela claramente a distinção entre

³⁶ GRINOVER, Ada Pellegrini, DINAMARCO, Cândido Rangel e CINTRA, Antonio Carlos de Araújo. *Teoria Geral do Processo*, Malheiros, São Paulo, 1996, p. 280.

³⁷ *Curso de Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 66.

os termos no seu art. 41, § 1º, ao designar as formas através das quais o servidor público perderá o cargo, tratando no inciso II do “processo administrativo em que lhe seja assegurada ampla defesa” e no III do “procedimento de avaliação periódica de desempenho”.

A tese esposada por MARÇAL JUSTEN FILHO também recebeu críticas da doutrina especializada, uma vez que a Administração Pública por estar submetida ao princípio da supremacia do interesse público sobre o particular atua com imparcialidade no interesse da coletividade.³⁸

Não se pode olvidar que o administrador público exerce sua função investido nos poderes e prerrogativas que lhe são deferidos para a defesa de interesses da coletividade, uma vez que a Administração não possui interesses próprios.

Além do mais, o princípio da imparcialidade aplicado à Administração Pública obriga o agente administrativo atuar com equidistância. O agente é parte em razão de sua investidura na função pública. No entanto, suas decisões não podem favorecer a Administração por razões outras que não o atendimento da finalidade pública, pautada pela legalidade.

³⁸ Alberto Pinheiro Xavier, ao discutir acerca da “administração fiscal como parte imparcial” em sua dissertação de doutoramento trouxe importantes lições: “Ora, nós sustentamos ser a Administração fiscal um órgão de justiça, não obstante ser parte na relação jurídica de imposto. Tal fato explica-se por a lei, ao regulamentar o processo tributário gracioso ter construído a posição processual do Fisco independentemente da sua posição na obrigação tributária, de modo que se operou como que uma integral desvinculação do conteúdo da posição de parte em sentido formal do da posição de parte em sentido substancial.(...) Sendo parte imparcial ou órgão de justiça, o Fisco não exprime um interesse em conflito ou contraposto ao do particular, contribuinte. E, sendo o fim do processo gracioso um fim de aplicação objetiva da lei, ou seja, um fim de justiça, nele não se desenrola necessariamente um litígio, antes uma atividade disciplinada de colaboração para a descoberta da verdade material”. Cf. *Conceito e Natureza do Acto Tributário*. Coimbra: Livraria Almedina. 1972, p. 179.

A imparcialidade nas decisões proferidas pela administração decorre do Estado de Direito e deve estar presente no atuar de todo o agente administrativo no exercício da função pública.

EGON BOCKMANN MOREIRA sintetiza essa idéia ao preconizar que “o agente administrativo pode ser ‘parte’, mas o exercício do dever-poder da Administração é imparcial ³⁹”.

Com efeito, a relação triangular (dois sujeitos no pólo passivo e um terceiro autônomo) não está necessariamente presente na relação processual jurisdicional como fora apontado por MARÇAL JUSTEN FILHO. Há hipóteses em que o vínculo jurídico só se estabelece entre o juiz e um sujeito como ocorre nas retificações de registro público, nos inventários amigáveis etc.

Portanto, a existência do processo não está necessariamente atrelada à formação da relação jurídica tríplice, que como vimos também não está permanentemente presente no processo jurisdicional.

LUCIA VALLE FIGUEIREDO, adotando posição contrária a de MARÇAL JUSTEN FILHO admite a presença do processo no atuar da administração. A publicista explica que o processo deve ser visto e entendido como marcha para frente a fim de produzir atos. Através desses atos seqüenciais é que o Estado atuaria exercendo suas funções, seja na atividade administrativa, no processo legislativo, no judicial ou executivo⁴⁰.

³⁹ MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo Administrativo - Princípios Constitucionais e a Lei 9.784/1999*. São Paulo: Malheiros, p. 57.

⁴⁰ FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros. 1994. p.281.

A própria Constituição Federal utilizou o termo “processo” no inciso LV do art. 5º ao estabelecer que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com meios e recursos a ela inerentes”.

Portanto, quando a Constituição refere-se a processo administrativo pretende incluir todos os procedimentos administrativos.

Segundo os ensinamentos postos, verificamos que para a doutrina que aceita a existência de processo na esfera administrativa, o procedimento administrativo é o meio pelo qual se desenvolvem os atos, os fatos e as atividades constantes do processo. Esse, por sua vez, implica numa relação jurídica entre a administração e os administrados em que se desenvolve a atividade estatal para consecução de seus fins.

Podemos concluir, com a maioria da doutrina, que nos atos praticados pela administração pública, tanto pode estar presente um simples procedimento, como o processo. Também é possível constatar que o procedimento pode estar inserido no processo administrativo.

Admitindo-se a co-existência do processo e do procedimento administrativo, diversos critérios foram apontados pela doutrina para delimitar o momento em que se está diante de um ou de outro, no desenrolar da atuação estatal frente às relações com os administrados.

Relevantes lições foram trazidas por SÉRGIO ANDRÉ DA ROCHA no desenvolvimento do tema.

Com efeito, ao deduzir que é perfeitamente possível falar-se em processo e procedimento administrativo, destaca que o Estado exerce suas funções (executiva,

legislativa e judicial) através do processo quando age revestido de seus poderes imperativos. Contudo, verifica que esse atributo nem sempre estará presente em seus atos, de modo que, só existirá processo administrativo “quando da prática, pelos órgãos e agentes da Administração Pública, de atos sucessivos, encadeados e inter-relacionados, com os quais se visa à obtenção de um ato final, o qual consubstanciará um agir da Administração que venha intervir no exercício de direitos pelos particulares (controle prévio da legalidade dos atos administrativos) ou venha cancelar com o crivo da legalidade ato já praticado (controle ulterior da legalidade dos atos administrativos)⁴¹”.

De outro lado, para o autor, verificar-se-á a presença do procedimento administrativo quando os atos sucessivos praticados pelo ente público com o fim específico não interferirem na esfera de direitos do indivíduo.

A identidade entre o processo e o procedimento reside na sucessão de atos inter-relacionados, praticados com a finalidade de produzir um ato final. Contudo, segundo os ensinamentos do autor, é a finalidade pretendida que os diferencia.

Toda vez que a atuação estatal produza ou vise a produzir resultado que interfira na esfera jurídica do indivíduo, ou seja, quando se mostrar presente hipótese em que os atos da administração poderão acarretar ao administrado restrição de seus bens ou liberdade, essa atuação se realizará através de processo apto a protegê-lo, propiciando-lhe garantias processuais legais como a do devido processo legal, o controle da legalidade do ato e etc.⁴²

⁴¹ *Ob. cit.*, p.38.

⁴² José Frederico Marques, endossando esse entendimento, assevera que “ (...) se o poder administrativo, no exercício de suas atividades, vai criar limitações patrimoniais imediatas, ao administrado, inadmissível seria que assim atuasse fora das fronteiras do “*duo process of law*””. In A Garantia do “*Duo Processo of Law*” no *Direito Tributário*. Revista de Direito Público, São Paulo, nº 5, jul-set. 1968, pp. 28-29.

Dessa forma, em decorrência dos atos interventivos da administração, se faz necessária a disponibilização de meios de defesa para o interessado. É o que ocorre no processo.

Diante do exposto, para o referido jurista, o critério de distinção entre processo e procedimento está relacionado com o resultado da atuação estatal, no que se refere à interferência na esfera jurídica do indivíduo. Essa diferença resulta na aplicação destacada dos regimes jurídicos. Assim, no processo, em razão dessa ingerência, a administração está adstrita ao devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório, ao passo que no procedimento deve respeitar apenas os princípios gerais de direito administrativo.

Em que pese a luz trazida ao tema pelas considerações do autor, o critério sugerido não é hábil para promover a almejada distinção entre procedimento e processo, pois é possível verificar-se atos praticados pela Administração cuja interferência na vida do administrado é indiscutível e, no entanto, não configuram processo. O próprio lançamento fiscal é conceituado pela doutrina como ato jurídico e não procedimento, conforme será oportunamente analisado.

O critério da litigiosidade, comumente adotado, também merece destaque pela importância das considerações observadas, em especial no tocante à atividade estatal de apuração do crédito tributário.

Procura-se identificar, dentro do *iter* percorrido na atividade fiscal, o momento em que se passa do procedimento para o processo e a partir daí extrair-se os regimes jurídicos aplicáveis.

Essa teoria parte do princípio de que ao se iniciar a fiscalização, com a intimação do contribuinte para apresentar documentos, formalização de exigências, aplicação de multa etc., até o momento do lançamento fiscal, está presente o procedimento administrativo de natureza inquisitória regido pelos princípios gerais que permeiam a atividade administrativa. A partir do instante em que o particular impugna a exigência, instaura-se o contraditório e dá-se início a fase litigiosa do procedimento fiscal, que passa a ser denominada de processo administrativo fiscal, regido pelo devido processo legal.

Defendem essa tese MARIA TERESA MARTINEZ LÓPEZ e MARCOS VINÍCIOS NEDER:

“O processo administrativo fiscal é composto de dois momentos distintos: o primeiro caracteriza-se por procedimento em que são prolatados atos inerentes ao poder fiscalizatório da autoridade administrativa cuja finalidade é verificar o correto cumprimento dos deveres tributários por parte do contribuinte, examinando registros contábeis, pagamentos, retenções na fonte, culminando com o lançamento. Este é, portanto, o ato final que reconhece a existência da obrigação tributária e constitui o respectivo crédito, vale dizer, cria o direito à pretensão estatal. Nesta fase, a atividade administrativa pode ser inquisitória e destinada tão somente à formalização da exigência fiscal. O segundo, inicia-se com o inconformismo do contribuinte em face da exigência fiscal ou, nos casos de iniciativa do contribuinte, com a negativa do direito pleiteado. A partir daí está formalizado o conflito de interesses, momento em que se considera existente um verdadeiro processo, impondo-se a

aplicação dos princípios inerentes ao devido processo legal, entre eles o da ampla defesa e o do contraditório ⁴³”.

Observa-se que o critério adotado é o da litigiosidade, a partir da qual se traça a linha divisória entre o procedimento e o processo administrativo fiscal.

JAMES MARINS ao discorrer acerca do processo tributário acolhe o mesmo entendimento:

“... a partir da Constituição de 1988, é a configuração administrativa da litigiosidade e entre a Administração Pública e o administrado que dispara o mecanismo de natureza processual. Ou, por outro modo, é a resistência oferecida formalmente pelo contribuinte à pretensão do Fisco que imprime dimensão ao iter até então procedimental ⁴⁴”.

Esse posicionamento também é adotado por EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO ao deduzir que “o lançamento não é culminância do processo administrativo tributário, mas sim pressuposto para sua instauração” ⁴⁵.

Vimos, portanto, que para essa corrente, a etapa procedimental precede à processual, que surge com o conflito de interesses. Por outras palavras, é no instante em que o contribuinte resiste à pretensão tributária do Fisco, externada no ato de lançamento de tributo ou na imposição de multa por descumprimento de dever instrumental, que o procedimento dá lugar ao processo.

A tese defendida pelos autores mencionados pressupõe aplicação de regimes jurídicos diversos de acordo com a terminologia adotada. A litigiosidade daria

⁴³ LOPEZ, Maria Teresa Martinez; NEDER, Marcos Vinícios. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. São Paulo: Dialética, 2002, pp. 75-76.

⁴⁴ MARINS, James. *Direito Processual Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 164.

⁴⁵ O autor destaca que dessa visão decorre o sentido inquisitorial do procedimento, contrastando com as exigências dialéticas do processo. Cf. *Curso de Processo Administrativo Tributário*, p. 65.

ensejo à aplicação dos princípios do devido processo legal, enquanto que no procedimento, por inexistir conflito, incidiriam apenas os princípios gerais da administração pública.

O critério da contenciosidade também não é suficiente para isoladamente identificar o processo ou o procedimento. Ademais, as conclusões extraídas acerca do regime jurídico aplicável, com base no critério proposto, merecem ser analisadas com cautela diante das reflexões que serão colocadas.

A doutrina define “lide” como conflito de interesses.⁴⁶ Nesse contexto, é possível constatar situações que não envolvam litigância ou conflito em seu desenvolvimento normal, e, no entanto, configuram processo. É o que se observa na licitação ao se estabelecer relação jurídica entre particulares interessados e o órgão público. Está presente o processo que se desenrola de acordo com as normas prescritas, cujo objetivo é a celebração de contratos, mas não há litigantes envolvidos nessa relação.

Outro exemplo que merece ser lembrado encontra-se inserto no art. 129 da Lei 8.213/91 ao prever a apreciação de litígios e medidas cautelares na esfera administrativa relativos a acidentes do trabalho. É possível que o segurado se veja diante de situação que por configurar urgência e necessidade exija medida cautelar no âmbito administrativo, sem que tenha havido conflito de interesses e que se desenvolverá através de processo perante a Administração.

As lições proferidas por CÂNDIDO RANGEL DINAMARCO mostram-se pertinentes para o tema em discussão na medida em que questionam se realmente

⁴⁶ DINAMARCO, Cândido R., *A Instrumentalidade do Processo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1987, p. 211.

existe lide em todo processo. Explica que “em processo civil mesmo, há certas causas onde a existência de conflito entre atitudes das partes (elemento formal da lide, resistência à pretensão) mostra-se de total indiferença, como sucede nas ações de anulação de casamento: com ou sem a resistência, o processo é indispensável à consecução do fim do autor ⁴⁷...”.

Portanto, são inúmeras as hipóteses em que se constata a presença do processo sem que tenha ocorrido necessariamente conflito de interesses.

Destarte, não se pode excluir a aplicação dos princípios processuais à seqüência de atos que antecedem a impugnação do contribuinte. Esse entendimento, contudo, deve ser aplicado com devida ponderação.

O que ocorre é a existência de diferença entre graus de incidência do regime jurídico aplicável e não de configuração de realidades distintas.

Na atividade fiscal, o *iter* percorrido para constituição do crédito, isto é, os atos preparatórios para o lançamento tributário ou imposição de multa, ainda que caracterizado pela inquisitorialidade, está amparado pela estrita legalidade. Os atos fiscalizatórios devem ser promovidos em conformidade com a lei, sob pena de fulminar de nulidade autuação futura.

É certo que nessa fase observa-se a mitigação dos princípios processuais diante da atividade investigatória desenvolvida pela Fazenda Pública.

Contudo, isso não significa a inobservância absoluta dos princípios do *due process of law*. O exercício dessas garantias será apenas postergado para o momento da

⁴⁷ *Fundamentos do Processo Civil Moderno*, 2.^a ed. São Paulo: RT, 1987, p. 148.

impugnação do contribuinte, ocasião em que se exercerá com plenitude a ampla defesa e o contraditório.

Conforme aduzido, os princípios serão aplicados em graus distintos de intensidade, de sorte que dependendo da fase em que se encontre a atividade da Fazenda Pública, o feixe normativo incidirá com maior ou menor aplicabilidade. Entretanto, mostra-se inadmissível a supressão de princípios ou garantias do administrado, mormente por se tratar de sucessão de atos praticados pelo Poder Público que poderão resultar na transferência de patrimônio do particular para o Estado.

O processo administrativo como instrumento de garantia para satisfação dos direitos individuais frente à atuação dos poderes estatais não admite em momento algum despir-se de garantias que lhe são inerentes, deixando o administrado a mercê de eventual arbítrio.

ALLAN R. BREWER CARIAS, ao descrever as etapas que compõe o procedimento administrativo, ilustra essa preocupação:

“Ahora bien, el procedimental administrativo, em general, está regulado em las leyes de procedimiento administrativo de manera tal que se pueden distinguir três etapas claras en el mismo: em primeiro lugar, su comienzo; em segundo lugar, el iter procedimental que abarca fundamentalmente las formalidades de instrucción; y em tercer lugar, las formalidades relativas a la decisión.

Em cuanto al iter procedimental, en él pueden identificar-se vários princípios que lo regulan. Ante todo, el informalismo de las formalides, de manera que el procedimiento no se convierta em um atentado contra los derechos de los administrados. Además, los princípios relativos a la celeridad y economía

procesal; al carácter inquisitorio de la instrucción; al carácter contradictorio del procedimiento; a la imparcialidad que debe guiarlo y a la publicidad de la acción administrativa ⁴⁸”.

Portanto, ainda que predomine a inquisitorialidade na fase que antecede a prática do ato resultante das apurações da fiscalização, ou seja, o lançamento, estarão presentes os princípios garantidores dos direitos dos administrados.

E os argumentos não se encerram, pois diversas situações fragilizam a aplicação irrestrita da contenciosidade como critério. Na hipótese de o contribuinte concordar com o débito apurado após a instauração e desenvolvimento da atividade fiscal, e efetua o pagamento extinguindo a obrigação tributária, chegar-se-ia a ilógica conclusão de que não teria havido processo ante a ausência de conflito. Estar-se-ia, apenas, diante de meros atos procedimentais sem a incidência dos princípios do devido processo legal, não sendo o que ocorre.

O estudo da natureza jurídica do lançamento também é oportuno na medida em que trata de um dos produtos possíveis decorrentes dos atos da fiscalização, além de anteceder o momento da impugnação do administrado.

Em que pese a discussão acerca de sua natureza, predomina na doutrina ⁴⁹ que o lançamento é “ato jurídico administrativo vinculado e obrigatório, de individualização e concreção da norma tributária ao caso concreto (ato aplicativo), desencadeando efeitos confirmatórios-extintivos (no caso de homologação do

⁴⁸ *Principios del Procedimiento Administrativo*. 1.^a ed. Madrid: Editora Civitas, S.A., 1990, pp. 148-149.

⁴⁹ O conflito surge da terminologia utilizada no art. 142 do CTN que define o lançamento como procedimento administrativo constitutivo do crédito tributário. Paulo de Barros, Luciano Amaro, Estevão Horvath, Alberto Xavier, Roque Antonio Carrazza, Aliomar Baleeiro, entre outros, tratam o lançamento como ato administrativo de caráter declaratório.

pagamento) ou conferindo exigibilidade ao direito de crédito que lhe é preexistente para fixar-lhe os termos e possibilitar a formação do título executivo⁵⁰”.

Conforme adverte PAULO DE BARROS CARVALHO, a teoria do ato administrativo é a que melhor se presta a explicar as características do lançamento como ato jurídico praticado pela Administração Pública Tributária, onde podem ser encontrados seus requisitos essenciais: *i)* motivo ou pressuposto; *ii)* agente competente; *iii)* forma prescrita em lei; *iv)* objeto ou conteúdo; e *v)* finalidade.

Por se tratar de ato administrativo, espécie do gênero ato jurídico, o lançamento produz efeitos, alterando a esfera jurídica das pessoas.

O procedimento não é da essência do lançamento, que pode consubstanciar ato isolado. É plenamente possível que o auditor fiscal disponha dos elementos necessários ao lançamento e que proceda ao ato sem instauração de um procedimento. Mas, se precedido ou sucedido de um procedimento administrativo, com ele não se confunde.

Temos ainda que a obrigatoriedade da presença de autoridade administrativa fiscal (auditor-fiscal) devidamente investida no cargo, como requisito necessário ao aperfeiçoamento do ato com vista à exigibilidade do crédito tributário, também reforça a incidência do devido processo legal aos atos da fiscalização.

Vale sublinhar, que o termo processo, no âmbito do direito, está relacionado à existência de relação jurídica ⁵¹, ao passo que procedimento foi

⁵⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense. 1999, p, 784.

⁵¹ MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo Administrativo - Princípios Constitucionais e a Lei 9.784/1999*. São Paulo: Malheiros, p. 61.

maciçamente descrito como seqüência de atos, prescindindo da existência de liame jurídico, do que é possível extrair algumas conclusões.

Com o início da ação fiscal estabelece-se relação jurídica entre a Fazenda Pública e o contribuinte, encontrando seus contornos na legalidade e nos demais princípios que informam a atividade estatal, ainda que essa atividade se desenvolva através de uma seqüência ordenada de atos tendentes à realização de um fim (procedimento).

Nesta seara, MARIA SYLVIA ZANELLA DE PIETRO define o processo como instrumento indispensável para o exercício da função administrativa enquanto que o procedimento é o conjunto de formalidades que devem ser observadas para prática de certos atos, equivale a rito, a forma de proceder⁵².

No mesmo trilho, HELY LOPES MEIRELLES conceitua processo como “o conjunto de atos coordenados para obtenção de decisão sobre uma controvérsia no âmbito judicial ou administrativo” e o procedimento como “modo de realização do processo, ou seja, o rito processual ⁵³”.

Destarte, não restam dúvidas de que o processo não se confunde com o procedimento que configura o meio através do qual aquele se desenvolve. O procedimento exterioriza o processo indicando o *modus faciendi* para atingir ao objetivo desejado pelo Estado. Dessa forma, é possível concluir que todo processo contém procedimento, mas o contrário não se verifica.

Logo, a atividade processual pode ser vista como uma das formas mais democráticas de se proferir o ato administrativo. O processo, por caracterizar-se como

⁵² *Direito Administrativo, ob. cit.*, p. 506.

⁵³ *Ob. cit.*, p.584.

instrumento de garantia dos cidadãos contra o desmando estatal, deve submeter-se aos princípios previstos na Constituição Federal, na Lei 9.784/99 e demais normas aplicáveis à matéria.

CAPÍTULO III

3. PRINCÍPIOS

3.1. Noções preliminares

Os princípios constituem “linhas diretivas que infirmam e iluminam a compreensão de segmentos, imprimindo-lhes um caráter de unidade relativa e servindo de fato agregador num dado feixe de normas⁵⁴”.

O direito, por comportar variadas interpretações, não prescinde da aplicação dos princípios como normas direcionadoras na busca do melhor sentido. Atuam, portanto, como verdadeiros vetores que exercem papel de orientação na interpretação do ordenamento jurídico.

Acrescenta o mestre J.J. GOMES CANOTILHO, que os princípios são normas de natureza estruturante ou com papel fundamental no ordenamento jurídico devido à sua posição hierárquica, complementando que são verdadeiros *standards* nas exigências de justiça.⁵⁵

Ressalte-se que a função interpretativa do princípio no ordenamento jurídico como “enunciado lógico, implícito ou explícito, que por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito, e por

⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 5.^a ed. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 90.

⁵⁵ CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7.^a, Coimbra: Almedina, ed 2003, p.1160.

isso mesmo vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam⁵⁶”.

Conclui-se, portanto, que as demais normas devem estar em consonância com os princípios expressos e implícitos no sistema por serem esses verdadeiros guias.

Nesse sentido o mestre AGOSTÍN A. GORDILLO se manifesta:

“(...) el principio establece una dirección estimativa, um sentido axiológico, de valoración, de espíritu. Pero aún más, esos contenidos básicos de la Constitución rigen toda la vida comintaria y no solo los actos a que más directamente se refieren o lãs situaciones que más expressamente contemplan; por ser “principios” son la base de uma sociedad libre y republicana, son los elementos fundamentales y necesarios de la sociedad y de todos los actos de sus componentes.”⁵⁷”.

Destarte, para solução de qualquer questão o intérprete do direito deve valer-se dos princípios para verificar o sentido que apontam.

Tais considerações são essenciais para a compreensão dos princípios que regem o processo administrativo e serão analisados no presente trabalho.

Os princípios aplicáveis à administração pública e conseqüentemente ao processo administrativo encontram-se dispostos na Constituição Federal, assim como na Lei nº 9.784/99, especificamente no que diz respeito ao processo administrativo federal⁵⁸. Também estão previstos nas Leis nº 8.212 e 8.213, de 24 de julho de 1991 e

⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 12ª ed. São Paulo: Malheiros. 1999, p. 31.

⁵⁷ *Tratado de Derecho Administrativo*, Buenos Aires: Macchi, 1974, Tomo I, p.V-12.

⁵⁸ **Art. 1º** Esta Lei estabelece normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal direta e indireta, visando, em especial, à proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração.

nos Decretos nº 3.048, de 6 de maio de 1999 – Regulamento da Previdência Social e nº 70.235, de 6 de março de 1972.

O Código Tributário Nacional destaca expressamente a importância dos princípios ao abrigar um capítulo inteiro para interpretação da legislação tributária. Desse modo, o art. 108 do CTN prevê que na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária, utilizará, entre outras fontes, os princípios gerais de Direito Público.

A Lei de Introdução ao Código Civil, aplicável a todo ordenamento jurídico, também prescreve em seu artigo 4.º que “quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de Direito”.

Com a aprovação da Lei nº 9.784/99 observou-se a sistematização do conjunto de princípios aplicáveis ao processo administrativo federal⁵⁹.

Em relação ao Decreto nº 70.235/72, que em virtude da Lei 11.457/ 2007, passou a regulamentar os procedimentos fiscais e os processos administrativos fiscais, vale assinalar que não há menção expressa aos princípios. Não obstante, é possível extrair de seu conteúdo a sua observância, ainda que de forma implícita.

⁵⁹ Marcos Vinícios Neder e Maria Teresa Martins Lopez assinalam acerca da Lei nº 9.784/99, que “esta matriz principiológica estabelecida pelo legislador é de grande valia na solução de lides fiscais, pois evidencia quais são os princípios próprios do processo administrativo que lhe dão forma e o caracterizam como sistema”.

3.1.2. Valores e princípios

Os valores são abordados pelos estudiosos por diferentes pontos de vistas, não existindo univocidade nos trabalhos sobre o tema, nem sobre a sua distinção dos princípios.

De acordo com JOHANNES HESSEN⁶⁰ *toda concepção do mundo implica uma concepção da vida; toda a determinação do sentido do universo coincide uma determinação do sentido da existência humana*. Para o autor, o sentido da vida humana reside precisamente na realização de valores. Daí a razão pela qual a Teoria dos Valores ganha significado prático.

Quando o indivíduo conhece os verdadeiros valores, ou seja, possui consciência valorativa, encontrará a decisão mais acertada para as situações concretas que lhe são postas. Na opinião do estudioso, a Teoria dos Valores proporcionará à consciência do homem maior clareza.

⁶⁰ O autor percorre em sua obra a história da Teoria dos Valores. Resumidamente, o primeiro pensador a assumir relevante papel na história dessa disciplina é SOCRATES, cujo empenho centrava-se no combate ao relativismo e subjetivismo dos Sofistas, através da luta pela objetividade e absolutividade dos valores éticos. PLATÃO teve como núcleo central de sua filosofia a Teoria das Idéias, que culminava na idéia do BEM, do valor ético e estético máximo. ARISTÓTELES surge defendendo um Cosmos das Formas. Despe-se da transcendência platônica e assume uma imanência cósmica. KANT, na filosofia moderna foi quem deu maior contribuição para Filosofia dos valores. A sua posição marca o oposto da de Aristóteles: a idéia de valor é finalmente deslocada de Cosmos para o domínio pessoal da consciência. A consciência moral torna-se a verdadeira pátria dos valores éticos. LOTZE foi qualificado como o verdadeiro pai da moderna Filosofia dos Valores. A ele pertence o mérito de ter introduzido definitivamente na consciência filosófica contemporânea os conceitos de “valor” e de “valer”. Lotze distinguiu o valor do ser, contrapondo o mundo dos valores ao mundo do ser. BRENTANO reconhece a natureza do valor como de um fenômeno sui generis. Das três classes fundamentais de fenômenos psíquicos-representações, juízos e sentimentos – apenas os últimos interessam para o problema dos valores. Para ele, é nos atos de amar e odiar, do gostar e não gostar, que estes nos tornam perceptíveis. Hessen destaca que foi Brentano quem soube comunicar à Filosofia dos valores dos nossos dias a suas mais originais sugestões. O autor ainda discorre em sua obra acerca das correntes que se formaram a partir dos pensamentos dos referidos filósofos. Ver *Filosofia dos Valores*. Coimbra: Livraria Almedina, p. 33/37.

Segundo estudos de FRANCISCO METON MARQUES DE LIMA, “o valor é uma qualidade inerente ao ser humano. Para viver é necessário tomar decisões e para tomá-las o indivíduo exerce uma preferência que expressa uma “valoração”⁶¹”.

Tomando-se em conta que os valores são obtidos de uma intuição emocional da pessoa, pode-se concluir que a valoração pertence aos seres racionais.

Não obstante a discussão existente no terreno da distinção entre valores e princípios, encontra-se consenso na falta de normatividade dos valores. Os valores são suprapositivos e antecedem os princípios; eles valem, orientam e valoram.

Pode-se dizer que se conformam com um ideal a ser atingido, por essa razão não pode estar contido nos estritos termos da normatividade.

Segundo ROBERT ALEXY, os princípios e os valores diferenciam-se somente em virtude de serem qualificados como deontológico⁶² e axiológico⁶³, respectivamente. Portanto, enquanto os princípios integram o plano normativo, os valores enquadram-se no nível axiológico do bom⁶⁴. Em síntese, a diferença traduz-se no modelo daqueles como *prima facie* do “melhor” e no modelo dos princípios como do “devido”.

⁶¹ O Resgate de Valores na Interpretação Constitucional: por uma hermenêutica reabilitadora do homem como ser moralmente melhor. Fortaleza: ABC Editora, 2001, p. 29.

⁶² Deontologia (do grego δέον, *dever* + λόγος, *tratado*) é um termo introduzido em 1834 por Jeremy Bentham para referir-se ao ramo da ética cujo objeto de estudo são os fundamentos do dever e as normas morais. É conhecida também sob o nome de “Teoria do Dever”. É um dos dois ramos principais da Ética Normativa, juntamente com a axiologia. Extraído de <http://pt.wikipedia.org/wiki/Deontologia>. Acesso em 22/07/2007.

⁶³ Axiología (do grego άξιος valor, dignidade + λόγος estudo, tratado). Etimologicamente significa “Teoria do valor”, “estudo do valor” ou “ciência do valor”. Extraído de <http://pt.wikipedia.org/wiki/Axiologia>. Acesso em 22/07/2007.

⁶⁴ *Teoria de los Derechos Fundamentales* (Tradução de Ernesto Garzón Valdés). Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002. p. 147.

O princípio é visto como instrumento racional construído ou constatado a partir da lógica, ao passo que o valor é ingrediente intuitivo obtido a partir de uma intuição emocional da pessoa. Conquanto conceitos distintos estão relacionados na medida em que o valor que define a qualidade do dever-ser, que referencia entre o melhor e o pior: *“valor não se apreende no conhecimento racional-metodológico, mas sim racional-intuitivo⁶⁵”*.

A expressão “princípios do direito” não pode ser confundida com os valores, porque há uma diferença de posição entre o fundamento, que é o valor, e o objeto que é valorado.

Os valores presentes e influentes no sistema não estão dispersos em caos, porque os princípios conseguem firmá-los em quadros normativos que são capazes de lhes emprestar formalização racional.

A relação da dimensão axiológica com o dever ser normativo é mais visível quando avaliados os princípios jurídicos (normas de alto escalão e papel estrutural) de natureza deôntica, que a conduzem para o sistema ou ao plano comum do dever normativo-posto.

Os valores firmados pela sociedade podem ser apreendidos pelo Direito, que os apresenta através dos princípios e normas jurídicas. O direito pode recolher os valores sem, no entanto, estabelecer entre eles uma hierarquia.

Os valores são transcendentais, mas passíveis de serem positivados. Quando isso ocorre passam a ocupar grau elevado na hierarquia.

⁶⁵ Cf. LIMA, Francisco Meton Marques de. *ob. cit.*, p. 99.

Destarte, os princípios sintetizam os principais valores da ordem jurídica e irradiam-se por diferentes normas assegurando a unidade do sistema da constituição.

Os princípios são a expressão primeira dos valores fundamentais expressos no ordenamento jurídico. Os valores precedem a elaboração normativa.

Eros Grau, seguindo os estudos de HABERMAS, destaca que os *“princípios obrigam seus destinatários igualmente, sem exceção, a cumprir as expectativas generalizadas de comportamento. Os valores, por outro lado, devem ser entendidos como preferências intersubjetivamente compartilhadas; expressam a ‘preferenciabilidade’ (Vorzugswürdigkeit) o caráter preferencial – de bens pelos quais se considera, em coletividade específicas, que vale a pena lutar e que são adquiridos ou realizados mediante ações dirigidas a objetivos ou finalidades⁶⁶”*.

Sob outro ângulo, a relevância dos valores foi com muita propriedade ressaltada na obra de MIGUEL REALE, em sua Teoria Tridimensional, segundo a qual *“em todo fato jurídico se verifica uma integração de elementos sociais em uma ordem normativa de valores, uma subordinação da atividade humana aos fins éticos da convivência⁶⁷”*.

O autor apresenta como componentes do Direito: fato, valor e norma. Toda norma jurídica é uma integração entre fato e valor. *“O Direito resulta da*

⁶⁶ *O Direito Posto e o Direito Pressuposto*, São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 1998, p. 79.

⁶⁷ Leciona o jusfilósofo que “o Direito, como realidade tridimensional que é, apresenta um *abstractum* sociológico, no qual se concretizam os valores de uma cultura, e ao mesmo tempo é a norma que surge da necessidade de segurança na atualização desses valores, segundo modelos obrigatórios de condutas. (...) Nós pensamos, entretanto, que a Ciência Jurídica é a ciência do ser enquanto *dever ser*, é ciência que culmina em juízos de valor e se resolve em imperativos, mas depois da apreciação dos fatos sociais: não se passa diretamente do fato à norma. O fato e o valor são condições, por assim dizer, naturais da regra de Direito, e o Estado não pode ser compreendido senão como um fenômeno de ordem cultural, à luz dos dados imprescindíveis da Sociologia e da História”. Cf. Reale, Miguel. *Teoria do Direito e do Estado*. 4.^a ed., São Paulo: Saraiva. 1984, p.27.

apreensão do fato, valorizando a norma. Fato, valor e norma conformam, pois, o ‘jus’. (...) Nesta sua visão do tridimensionalismo dinâmico, as três componências do Direito restam equivalentes, lembrando-se que a arte de ‘valorar’ bem é que faz o Direito justo na norma que o recebe. (...) O Direito, portanto, não se reduz a uma instrumentalização normativa, mas é o resultado do fenômeno aprendido pelos operadores da norma, à luz de valores, que, teoricamente, seriam os mais necessários, naquele período e naquele espaço, para serem legalizados⁶⁸”.

À luz da Teoria Tridimensional de MIGUEL REALE, o valor pode ser encerrado sob três enfoques: vale, orienta e valora. Direito é fato, enquanto norma é valor.

A Constituição deve ser interpretada segundo os valores que exprime, configurando-se essencialmente como obra de ponderação, avaliação, decisão em torno e na base dos valores que os princípios denotam⁶⁹.

Com efeito, a Constituição Federal de 1988 expressa seus valores já no preâmbulo:

*“Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como **valores supremos** de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos,*

⁶⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Miguel Reale: Um Grande Homem e seu Pensamento. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 1057, 24 maio 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8432>>. Acesso em: 14 out. 2007.

⁶⁹ AZZARATI, Gaetano. A Interpretação e Teoria dos Valores: Retorno à Constituição. Artigo publicado em julho de 2005. Traduzido por Juliana Salvetti. Artigo contido na Revista Brasileira de Direito Constitucional. N.6. 2005.p. 161.

fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL”.

Assim, encontram-se dispostos no preâmbulo, além do regime político a ser adotado e dos princípios que regem as relações internacionais, os valores que informaram a Carta Máxima, elucidando sua relevância para o sistema jurídico e indicando o caminho a ser seguido pelo intérprete do direito⁷⁰.

3.1.3. Princípios, normas e regras

A doutrina inicialmente resistia em reconhecer os efeitos jurídicos dos princípios e assim os atribuía natureza jurídica distinta das normas. Diversos critérios foram apontados para diferenciá-los.

O mais utilizado, segundo CELSO RIBEIRO BASTOS, estava relacionado à maior intensidade do *grau de abstração* dos princípios em comparação com a norma⁷¹.

⁷⁰ Note-se que o constituinte elegeu os valores de justiça, liberdade, desenvolvimento, igualdade, segurança e bem-estar como alicerces. José Afonso da Silva, ao comentar os valores inseridos preâmbulo leciona que a despeito de sua localização, “sendo valores, a normatividade é de sua essência, têm vetor que aponta para o dever-ser, que não se esgota logicamente na normatividade técnico-jurídica, porquanto funcionam como fundamento de legitimação do Estado Democrático de Direito, razão ética do sistema político, guia da interpretação constitucional, evitam o formalismo ético que concebe o direito positivo como justo só por ser positivo, porque ‘tem um conteúdo conceptual que não se esgota em sua perspectiva normativa, senão que excede da mesma e funde suas raízes no campo da moralidade’”. (In Comentário Contextual à Constituição, São Paulo: Malheiros, 4.^a ed., p. 24).

⁷¹ BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 339.

Outro elemento diferenciador destacado foi o da aplicabilidade, ligado ao fato de os princípios demandarem medidas de concentração em comparação com a possibilidade de aplicação direta das normas.

Sob a influência do positivismo jurídico, essa diferenciação entre normas e princípios foi fomentada na doutrina por muito tempo. No entanto, com a evolução dos estudos, especialmente após a divulgação dos trabalhos de JOSEF ESSER⁷², passou-se a aceitar que os princípios são espécies de normas, assim como as regras.

Nesse sentido, EROS ROBERTO GRAU apresenta sua concepção:

“Assim, norma jurídica é gênero no qual se incluem, como espécies, as regras e os princípios gerais do direito, esta última expressão abrangendo tanto os princípios positivados [ou positivos] quanto os princípios gerais de cada direito, após sua “descoberta” no direito pressuposto⁷³”.

Destarte, a moderna Dogmática Jurídica, composta dentre outros pelo mestre constitucionalista CANOTILHO, propôs-se defender o abandono da tradicional metodologia jurídica que distinguia normas e princípios substituindo-a pelas seguintes assertivas: *i)* as regras e princípios são duas espécies de normas; *ii)* a distinção entre regras e princípios é uma distinção entre duas espécies de normas⁷⁴.

Nos dias atuais não paira mais discussão sobre a questão. Os princípios são espécies de normas, o que permite concluir que são dotados de indiscutível

⁷² O autor adotava a chamada distinção fraca entre regras e princípios, baseada na maior generalidade destes. Para saber mais ver *Princípio y norma em la elaboración jurisprudencial del derecho privado*, (trad. Eduardo Valentí Fiol). Barcelona: Bosch, 1961.

⁷³ *O Direito Posto e o Direito Pressuposto*, São Paulo: Malheiros Editores, 1998, pp. 46-47.

⁷⁴ CANOTILHO, JJ. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Ob.cit., p. 1160.

aplicabilidade. No entanto, a celeuma doutrinária persiste no tocante à distinção entre regras e princípios.

Para diferenciação das regras e princípios, o mestre português, após destacar a complexidade da tarefa, sugere os critérios:

- i) Grau de abstração: os princípios são normas com um grau de abstração relativamente elevado; de modo diverso, as regras possuem uma abstração relativamente reduzida;
- ii) Grau de determinabilidade na aplicação do caso concreto: os princípios, por serem vagos e indeterminados, carecem de mediações concretizadoras (do legislador, do juiz), enquanto as regras são susceptíveis de aplicação direta;
- iii) Caráter de fundamentabilidade no sistema de fontes de direito: os princípios são normas de natureza ou com um papel fundamental no ordenamento jurídico devido à sua posição hierárquica no sistema das fontes (ex: princípios constitucionais) ou à sua importância estruturante dentro do sistema jurídico (ex: princípios do Estado de Direito);
- iv) Proximidade da ideia de direito: os princípios são “standards” juridicamente vinculantes radicados nas exigências de justiça (DWORKIN) ou na “ideia de direito” (LARENZ); as regras podem ser normas vinculantes com um conteúdo meramente formal;

- v) Natureza normogenética: os princípios são fundamentos de regras, isto é, são normas que estão na base ou constituem a *ratio* de regras jurídicas, desempenhando, por isso, uma função normogenética fundamentante.⁷⁵

À luz dos critérios pautados pelo constitucionalista, os princípios são normas jurídicas impositivas, compatíveis com vários graus de concretização, de acordo com a realidade fática; as regras prescrevem imperativamente a exigência não comportando graus de aplicação; os princípios convivem de forma conflitual, de modo que permitem o equilíbrio entre valores e interesses; as regras conflituosas não coexistem, excluem-se. Se uma regra vale, deve ser cumprida, enquanto que no caso de choque entre princípios, são possíveis a ponderação e harmonização.

HUMBERTO ÁVILA⁷⁶, em sua valorosa obra sobre o tema, ressalta a existência de duas correntes doutrinárias. A primeira corrente abraçada pela teoria clássica do Direito Público, cujo precursor foi JOSEF ESSER, adota a chamada distinção fraca entre princípios e regras. Defende que estes são normas de elevado grau de abstração, o que significa que se destinam a um número indeterminado de situações, assim como possuem generalidade na medida em que se dirigem a um número indeterminado de pessoas, o que resulta na aplicação influenciada por elevado grau de subjetividade do aplicador. Em contrapartida, as regras, que para essa corrente denotam pouco ou nenhum graus de abstração e generalidade, dirigem-se a um número

⁷⁵ *Ob. cit.*, p. 1160/1161. A natureza “normogenética” mencionada significa que os princípios estão inseridos no interior das regras jurídicas, pois fazem parte da “genética” da regra por terem servido de base para sua criação.

⁷⁶ *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 5.^a ed. São Paulo: Malheiros. 2006, pp. 64-91.

determinado ou quase determinado de situações e de pessoas e, por consequência, demandam pouca ou nenhuma influência de subjetividade do aplicador.

A segunda corrente, encabeçada pelos estudos de ALEXY e DWORKIN, alicerça a teoria moderna do Direito Público. Sustenta que os princípios são espécies de normas e se caracterizam pela aplicação integrada com elas, bem como por poderem ser realizados em vários graus. Diversamente, as regras estabelecem em sua hipótese com grau de certeza o que é obrigatório, permitido ou proibido, e que, por isso, exigem uma aplicação mediante subsunção. De acordo com esse pensamento, que ficou conhecido como *distinção forte*, os princípios se diferenciam das regras quanto ao modo de aplicação e de solução das antinomias.

No primeiro caso, as regras são aplicadas mediante subsunção do fato ao conceito constante na hipótese normativa para aplicar a consequência, ao passo que os princípios serão aplicados mediante ponderação, estando, pois, o aplicador autorizado a atribuir dimensão de peso aos princípios diante do caso concreto.

Na segunda hipótese, isto é, em caso de conflito de regras, ocorre a necessária declaração de invalidade de uma delas, enquanto que no conflito de princípios a solução dar-se-á com o estabelecimento de uma regra de prevalência diante de determinadas circunstâncias verificáveis somente no plano de eficácia das normas.

A distinção forte entre regras e princípios indica ser a mais adequada na medida que os princípios são aplicados não por subsunção, no sistema do *tudo ou nada* das regras, mas sim aferindo a dimensão de peso no caso concreto, mediante critérios de

proporcionalidade⁷⁷. Somente esta teoria consegue expor a razão de uma norma ser balanceada com outra contrária, sem ser violada ou declarada inválida.

3.2. Princípios constitucionais fundamentais do processo administrativo

3.2.1. Princípio da igualdade ou isonomia

O princípio da igualdade, consagrado constitucionalmente, é norma voltada quer para o aplicador da lei quer para o próprio legislador⁷⁸. Ao inseri-la no *caput* do art. 5º da Lei Maior, o constituinte pretendeu estabelecê-la como parâmetro para as demais normas do ordenamento jurídico.

A função legislativa deve obediência aos princípios constitucionais. Ao legislador impõe-se o respeito às diretrizes constitucionais e tê-las como verdadeiros vetores a fim de que haja a igualdade na lei.

CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO ao debruçar-se minuciosamente sobre o tema, nos ensina que a isonomia tem como ponto de partida a proibição do *discrímen* imotivado. E, para o reconhecimento de sua aplicação, apresenta critérios:

“(...) as discriminações são recebidas como compatíveis com a cláusula igualitária apenas e tão somente quando inexiste um vínculo de correlação lógica entre a peculiaridade diferencial acolhida por residente no objeto, e a desigualdade de tratamento em função dela conferida, desde que tal correlação

⁷⁷ ALEXY, Robert. Sobre a Estrutura dos Princípios. Revista Internacional de Direito Tributário, Belo Horizonte: Del Rey. 2005, p.159

⁷⁸ BANDEIRA DE MELO, Celso Antonio. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. São Paulo: Malheiros. 1999, p. 9.

*não seja incompatível com interesses prestigiados na Constituição*⁷⁹”.

Portanto, os parâmetros para identificação do desrespeito à isonomia na lei são: a) o elemento tomado como fator de desigualação; b) a correlação lógica abstrata existente entre esse elemento e o tratamento jurídico estabelecido; c) a consonância desta correlação lógica com os interesses inseridos no sistema constitucional. Em outras palavras, há que se verificar “o que se diferencia”, “a razão da diferenciação” e ao final a correlação entre o elemento diferenciador e o seu motivo, sob o prisma constitucional.

O mesmo entendimento é compartilhado por LÚCIA VALLE FIGUEIREDO ao lecionar que quando a lei discrimina não pode escolher aleatoriamente as situações. Deve haver razoabilidade das classificações para que esteja cumprido o devido processo legal⁸⁰.

Partindo dessas colocações iniciais, temos que o princípio da isonomia impõe tratamento igualitário no processo administrativo, conferindo as mesmas oportunidades a todos os administrados envolvidos na relação processual.

WAGNER BALERA ressalta a importância da isonomia no processo administrativo de benefícios, ao defender a idéia de que a igualdade processual deve proporcionar “equivalente quantidade de oportunidades processuais aos que se encontram em litígio, a fim de que se concretize em relação a eles, e como resultado do

⁷⁹ BANDEIRA DE MELO, Celso Antonio. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, ob. cit., p. 9.

⁸⁰ *Curso de Direito Administrativo*, ob. cit., p. 40.

processo, a quantidade de bem estar e de justiça que lhes cabe no sistema de proteção social⁸¹”.

O respeito à isonomia no processo se traduz na igualdade de direitos, como na colocação do pleito inicial, na apresentação de defesa, nas oportunidades de produzir provas e interpor recursos. Sem o respeito ao princípio da igualdade não há que se falar em processo legítimo.

Não se discute a necessidade de tratamento igualitário entre os administrados no processo. Entretanto, figurando a Administração em um dos pólos da relação jurídica, a doutrina questiona a igualdade jurídica com o particular.

Não obstante a Administração, em regra, instale *ex officio* o processo, presida o seu curso e profira a decisão, entende-se que deve agir adotando parâmetros isonômicos aos que com ela litigam⁸².

O fato de a Administração Pública agir sempre direcionada à atender o interesse da coletividade não a autoriza impor superioridade frente ao particular, nem privilégios desproporcionais, como prazos largos para prática de seus atos e restritos a outra parte. Também fere a isonomia a restrição ao acesso aos autos ou o tratamento privilegiado a servidores em detrimento do particular presente na relação jurídica.

Oportuno esclarecer, que algumas vantagens especiais trazidas pelo legislador à Fazenda decorrem do interesse público por ela tutelado. CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO expressa seu ponto de vista: “As diferenças entre interesses particulares e públicos é manifesta. Quando alguém deve dinheiro a um particular, as

⁸¹ *Processo Administrativo Previdenciário: benefícios*, p.110.

⁸² Egnon Bockmann. *Processo Administrativo - Princípios Constitucionais e a Lei 9.784/1999*, p. 96.

regras jurídicas aplicáveis não são idênticas àquelas aplicáveis ao que deve dinheiro ao Fisco, porque, no primeiro caso, a regra defende apenas o interesse privado do credor (particular) e, no segundo, a regra defende o interesse geral da coletividade representada pela Administração, a qual representa o interesse de todos. Quando o credor é, portanto, o Fisco, outras serão as normas jurídicas incidentes. O desequilíbrio que se dá em favor da Administração encontra fundamento no interesse geral⁸³”.

Contudo, as hipóteses de prevalência do interesse público devem estar expressamente dispostas na legislação. Salvo nesses casos, compete à Administração Pública conduzir o processo com total imparcialidade.

CANOTILHO destaca os momentos de maior relevância para administração, na observância do princípio da igualdade: “i) proibição de medidas administrativas portadoras de incidência coativas desiguais (encargos ou sacrifícios) na esfera jurídica dos cidadãos (igualdade na repartição de encargos e deveres); ii) exigência de igualdade de benefícios ou prestações concedidas pela administração (administração de prestações); iii) autovinculação da administração no âmbito dos seus poderes discricionários, devendo ela utilizar critérios substanciais idênticos para a resolução de casos idênticos, sendo a mudança de critérios, sem qualquer fundamento material, violadora do princípio da igualdade; iv) direito à compensação de sacrifícios quanto à administração, por razões de interesse público, impõe a um ou vários cidadãos sacrifícios especiais, violadores do princípio da igualdade perante encargos públicos⁸⁴”.

⁸³ *Ob. cit.*, p. 83.

⁸⁴ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador*, Coimbra: Coimbra Editora, 1982, p. 130.

A observância da igualdade assegura a proteção dos administrados frente ao arbítrio estatal, evitando que decisões sejam tomadas por razões meramente subjetivas. A isonomia significa, portanto, a certeza da imparcialidade nas atividades instrutórias e decisórias do processo administrativo.

A isonomia não está arrolada expressamente na Lei nº 9.874/99, no entanto, a igualdade processual decorre do Estado Democrático de Direito, além de encontrar esteio na Constituição Federal:

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

Não obstante, nos arts. 18 a 21, da Lei nº 9.784/99, encontram-se inseridas cláusulas de impedimento e suspeição das autoridades que atuam no processo administrativo, o que corrobora a aplicação da isonomia. Dessa forma, as autoridades que se enquadram nas situações previstas em lei, por não apresentarem a imparcialidade necessária, estão proibidas de atuar no processo.

Com efeito, a Declaração Universal dos Direitos do Homem (de 10 de dezembro de 1948) ratificada pelo Brasil, também traz em seu artigo 1º a diretriz da igualdade.

Artigo 1º Todos os homens nascem livres e iguais em dignidade e direitos. São dotados de razão e consciência e devem agir em relação uns aos outros com espírito de fraternidade.

Conclui-se, portanto, que o princípio da isonomia deve estar presente em toda atividade administrativa, servindo como verdadeiro guia ao administrador. Destarte, os atos praticados, assim como as decisões tomadas só terão legitimidade se estiverem respeitando a igualdade⁸⁵.

3.2.2 Princípio da legalidade

Trata-se de princípio previsto tanto no texto constitucional como na Lei nº 9.784/99, que orienta e domina toda a atividade administrativa, constituindo verdadeiro alicerce do Estado de Direito.

Esse princípio contém enunciado genérico no art. 5º, II, da Constituição Federal ao dispor: “*Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*”.

O *caput* do art. 37 da Lei Maior traz o comando específico para Administração Pública, explicitando a submissão do Estado às mesmas leis a que se submetem os cidadãos, em consonância com o Estado Democrático de Direito:

Art. 37. A administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e, também, ao seguinte:

⁸⁵ Marcos Vinícios Neder e Maria Teresa Matínez lembram que as autoridades julgadoras têm prestigiado em suas decisões o princípio da igualdade. Para tanto colacionam ementa do Acórdão n.º 106-11.530 do Conselho de Contribuintes, DOU de 16/2/01, evidencia este posicionamento, *verbis*: “Processo Administrativo Fiscal – (...) Produção de Prova – Preclusão. As regras rígidas para produção de prova, acrescidas aos arts. 16 e 17 do decreto 70.235/72 pela Lei n.º 9.532/97, com a conseqüente preclusão, aplicam-se também à Fazenda Nacional, em atenção ao princípio da igualdade processual. Preliminar acolhida.” Cf. *Processo Administrativo Fiscal, ob.cit., p. 54.*

O princípio da legalidade comporta duas leituras sob o ângulo do seu destinatário: a) para o particular, se a lei não proibir a conduta ele está autorizado a praticá-la; b) para a administração, significa que só é possível praticar o ato se houver autorização da lei, ou seja, a administração só pode agir quando a lei permitir.

Podemos concluir que a vontade da administração é a vontade da lei.

A legalidade é o princípio que domina e orienta toda a atividade estatal⁸⁶.

LUCIA VALE FIGUEIREDO ressalta que a legalidade na Administração não se resume à ausência de oposição à lei, mas pressupõe autorização dela, como condição de sua ação. Em suma, a lei, ou mais precisamente, o sistema legal, é o fundamento jurídico de toda e qualquer ação administrativa. A expressão “legalidade” deve ser entendida como “conformidade ao Direito”, adquirindo então um sentido mais extenso⁸⁷.

Na administração pública, ao contrário da relação entre particulares, não há liberdade pessoal. A administração só pode agir nos exatos ditames da lei.

WAGNER BALERA, ao ressaltar a importância do princípio em comento, o coloca como a mais forte garantia constitucional que o Estado de Direito confere aos

⁸⁶ Conforme assinala Miguel Seabra Fagundes “todas as atividades da Administração Pública são limitadas pela subordinação à ordem jurídica, ou seja, à legalidade. O procedimento administrativo não tem existência jurídica se lhe falta, como fonte primária, um texto de lei. Mas não basta que tenha sempre por fonte a lei. É preciso, ainda, que se exerça segundo a orientação dela e dentro dos limites nela traçados. Só assim o procedimento da Administração é legítimo. Qualquer medida que tome o Poder Administrativo, em face de determinada situação individual, sem preceito de lei que a autorize, ou excedendo o âmbito de permissão da lei, será injurídica”. (O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário. 3.^a ed. Rio de Janeiro: Revista Forense. 1957.p. 113.

⁸⁷ FIGUEIREDO, Lúcia Valle (Coord.) *Comentários à Lei Federal de Processo Administrativo (Lei n. 9.784/99)*. Belo Horizonte: Fórum, 2004, p. 24.

cidadãos, na medida em que a consagração desse princípio significa a submissão do Estado à lei⁸⁸.

A incidência da legalidade no processo administrativo caracteriza instrumento de garantia dos direitos individuais ao possibilitar que os cidadãos tenham ciência e assim possam exercer o controle dos atos administrativos praticados.

A previsão do procedimento em lei possibilita a orientação das condutas e a sua fiscalização por parte do particular. O processo administrativo, inserido nesse sistema, coaduna-se com a busca do Estado Democrático de Direito⁸⁹.

Ao administrado não caberá tão somente submeter-se à administração, pois o itinerário processual servirá como escudo de proteção de seus direitos individuais assegurados no ordenamento jurídico. O processo administrativo será, portanto, instrumento de participação, proteção e garantia dos direitos individuais, permitindo ao cidadão conhecer a legitimidade do ato⁹⁰.

Visto como fundamento de direitos individuais, o princípio da legalidade reprime o absolutismo do Poder Estatal e condiciona a atividade da Administração Pública. Nesse sentido, ODETE MEDAUAR aponta a legalidade como conquista do Estado de Direito:

“Uma das decorrências da caracterização de um Estado como Estado de Direito encontra-se na legalidade que informa as atividades da Administração Pública. Na sua concepção originária esse princípio vinculou-se à separação de poderes e

⁸⁸ BALERA, Wagner. *Processo Administrativo Previdenciário: benefícios*. São Paulo: LTR, 1999, p. 107.

⁸⁹ Cf. CANOTILHO, JJ. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, ob.cit., p.243.

⁹⁰ Cf. MOREIRA, Egon Bockmann. ob.cit, p.47.

ao conjunto de idéias que historicamente significaram oposição às práticas do período absolutista⁹¹”.

A legalidade no contexto mundial é fruto de inúmeras conquistas, no entanto, aponta a doutrina que sua origem histórica deu-se com a Magna Carta de 1215, imposta a João Sem Terra pelos barões normandos⁹².

Vale lembrar, que o princípio da legalidade foi elevado à categoria de norma constitucional básica, com a promulgação das Constituições Americana e Francesa.

Outrossim, também deve ser lembrado como momento de consagração da legalidade, a Declaração de Direitos de 1779, que exigiu que a criação de impostos se dê através de órgão de representação popular.

No Brasil, a legalidade está prevista na Constituição desde o Império em 1824, ao trazer a lei como medida necessária de deveres, direitos e obrigações, tanto nas relações privadas como na atuação pública⁹³.

Do princípio da legalidade, dirigido genericamente a todo ordenamento, decorre ainda, conteúdo específico expressado na legalidade tributária estampada no art. 150 da Constituição Federal:

⁹¹ *Direito Administrativo Moderno. ob.cit.*, p. 144.

⁹² Luiz Emygdio F. Rosa Júnior relata segundo a história que, em razão dos altos tributos impostos, os barões municiados de armas se revoltaram contra o rei João Sem Terra, com o objetivo de restringir seus poderes. Foi imposta a Magna Carta, que previa em seu art. 12 a necessidade de autorização do Conselho dos Comuns para exigência de tributos. Esse Conselho, com o passar do tempo, passou a controlar a aplicação dos recursos provenientes dos tributos, atingindo status de órgão de representação popular como Câmara dos Comuns. (Cf. *Manual de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 270.)

⁹³ BANDEIRA DE MELO, Celso Antonio. *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros Editores Ltda.1997. p. 145.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Denominada também de legalidade estrita, a norma estampada no inciso I, do art. 150 da Lei Maior, deve ser observada pelo agente fiscal, em especial quando se verifica a ocorrência no plano fenomênico da conduta descrita na hipótese de incidência tributária.

A fiscalização deve deter-se à necessidade de existência de lei anterior a concretização da hipótese de incidência, buscando a subsunção fática nos elementos previstos na lei.

Ademais, a legalidade no campo tributário, como ensina SINÉSIO CYRINO DA COSTA FILHO, também obriga à administração a observância do artigo 37, impondo a atuação nos limites traçados pela lei, o que se denomina de legalidade objetiva. Deve ainda, observar a legalidade genérica trazida pelo inciso II do art. 5º da Lei Maior, abstendo-se de exigir dos contribuintes obrigações não previstas no ordenamento jurídico⁹⁴.

O prestígio conferido à legalidade também é observado no art. 2º, § 1º, inciso I, da Lei nº 9.784/99, ao estabelecer que “nos processos administrativos serão observados os critérios de atuação conforme a lei e o direito”. Igualmente, no art. 53 da lei em referência está presente o mesmo princípio ao admitir que o agente administrativo reveja o ato por ele praticado, anulando-o, quando verificar a sua ilegalidade:

⁹⁴ *Processo Administrativo Previdenciário*. Salvador: JusPODIVM, 2005, p.28.

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

No âmbito do processo administrativo fiscal, se a autoridade administrativa verificar que o lançamento tributário não está em conformidade com os ditames legais, poderá cancelar a exigência com base na norma supra.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 142, reza que:

"A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional".

Conclui-se, portanto, que o aparato normativo estabelece a obrigatoriedade de observância da norma por parte da administração pública, tanto no lançamento do crédito tributário, quanto no desenvolvimento do processo administrativo.

3.2.3. Princípio da Impessoalidade

Previsto com a atual designação pela primeira vez na Constituição Federal de 1988, o princípio em referência pode ser visto sob o prisma do administrado ou da administração.

No tocante ao administrado, está relacionado com a finalidade pública, pois a atividade administrativa não pode atuar com o objetivo de beneficiar ou

prejudicar pessoas determinadas, pois deve guiar-se sempre pela busca no atendimento do interesse público previsto em lei⁹⁵. Não cabe ao funcionário determiná-lo.

O mesmo entendimento é preconizado por CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO:

“Nele se traduz a idéia de que a Administração tem que tratar a todos os administrados sem discriminações, benéficas ou detrimementosas. Nem favoritismos nem perseguições são toleráveis. Simpatias ou animosidades pessoais, políticas ou ideológicas, não podem interferir na atuação administrativa, e muito menos interesses sectários, de facções ou grupos de qualquer espécie. O princípio em causa não é senão o próprio princípio da igualdade ou isonomia⁹⁶”.

JOSÉ AFONSO DA SILVA aponta o segundo sentido, explicando que a regra da impessoalidade consiste no fato de que os atos e provimentos administrativos são imputáveis não ao funcionário que os pratica, mas ao órgão ou entidade administrativa em nome do qual age o funcionário⁹⁷.

Decorre ainda desse princípio o § 1º do art. 37 da Constituição Federal, ao proibir que constem nome, símbolos ou imagens que caracterizem promoção pessoal de autoridade ou servidores públicos.

Portanto, o ato administrativo praticado não é do funcionário, mas sim da entidade pública em nome da qual foi praticado.

Sublinhe-se que no caso do mandado de segurança a identificação da autoridade coatora que praticou o ato é relevante para fins de determinação da

⁹⁵ Cf. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *ob.cit.*, p. 71.

⁹⁶ *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 104.

⁹⁷ *Curso de Direito Constitucional Positivo*. *ob. cit.*, p. 615.

competência. Não obstante, não desvincula o ato como sendo de responsabilidade da administração que será, inclusive, aquela que suportará as consequências do remédio, caso este seja concedido.

A doutrina não é unânime em relação ao sujeito passivo do mandado de segurança, ora entendendo que seria a pessoa jurídica de direito público que suportará os efeitos do *writ*⁹⁸, ora que o sujeito passivo seria apenas a autoridade responsável pelo ato⁹⁹.

Destarte, ainda na hipótese de mandado de segurança vige o princípio da impessoalidade, pois a autoridade coatora deve apresentar-se para prestar informações quanto ao ato que praticou. Por ter dever de falar a verdade, difere da parte, que se encontra dispensada desta obrigação. Seria, portanto, parte processual, que se assemelha ao papel do Ministério Público nas ações penais, em contraposição à parte material, configurada apenas pela pessoa jurídica¹⁰⁰.

Conforme se verifica, a doutrina não é uníssona quanto ao conceito do princípio da impessoalidade. Nesse contexto, HELY LOPES MEIRELLES dá outra conotação ao princípio:

“... Nada mais é do que o clássico princípio da finalidade, o qual impõe ao administrador público que só pratique o ato para o seu fim legal, E o fim legal é unicamente aquele que a norma de

⁹⁸ FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Mandado de Segurança*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p.55. A autora menciona que mudou seu posicionamento estampado nas edições anteriores de seu livro, quando defendia que o sujeito passivo era a autoridade coatora e que a pessoa jurídica de direito público teria que estar necessariamente em litisconsórcio com aquela.

⁹⁹ Cf. DI PIETRO, Maria Sylvia. *ob. cit.*, p. 638.

¹⁰⁰ Cf. FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Mandado de Segurança*, *ob. cit.*, p. 55.

Direito indica expressamente ou virtualmente como objetivo do ato, de forma impessoal¹⁰¹”.

Como bem esclarece SINÉSIO CYRINO DA COSTA FILHO, se o crédito previdenciário for constituído sem a observância do princípio da impessoalidade, é nulo de pleno direito e assim deve ser declarado¹⁰².

Com efeito, a Lei nº 9.784/99 aponta de forma não expressa o princípio da impessoalidade ao prever em seu art. 2º, inciso III:

“Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

II - atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei;

III - objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades;”

A doutrina destaca também a aplicabilidade desse princípio ao admitir a validade dos atos praticados por aquele que se encontra investido apenas de fato no cargo ou função. A justificativa é de que os atos administrativos praticados pertencem

¹⁰¹ Cf. MEIRELES, Hely Lopes. *ob. cit.*, p.85.

¹⁰² *Op.cit.*, p.29.

ao ente público e não ao funcionário¹⁰³.

Nesse aspecto, observa-se a prevalência do interesse coletivo sob a formalidade que reveste o ato. Sacrifica-se a forma, e prestigia-se o fim atingido.

3.2.4. Princípio da moralidade

Os autores que se debruçaram sobre o tema ressaltam a dificuldade na conceituação da moralidade administrativa, destacando-se que, inclusive, há os que sequer aceitem a sua existência.

Alguns autores preconizam que o princípio em referência “faz parte da patologia da “principialização” que hoje se faz presente no ordenamento jurídico brasileiro da qual resulta a carência de efetividade de tantos desses ditos princípios jurídicos”.¹⁰⁴ Alega-se também, que por ser um conceito vago e impreciso, acaba por ser abrangido pelo princípio da legalidade.

ODETE MEDAUAR consigna que “o princípio da moralidade administrativa é de difícil expressão verbal. A doutrina busca apreendê-lo, ligando-o a termos e noções que propiciem seu entendimento e aplicação¹⁰⁵”.

Ensino relevante é trazido pelo MAURICE HAURIOU, precursor do conceito da moralidade administrativa, citado pelo mestre administrativista, HELY LOPES MEIRELLES:

“a moralidade administrativa não se trata da moral comum, mas sim da moral jurídica, entendida como ‘o conjunto de

¹⁰³ Cf. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di Pietro. *ob.cit.*, p. 73.

¹⁰⁴ Cf. ROCHA, Sergio André. *ob. cit.*, p.64.

¹⁰⁵ *Direito Administrativo Moderno. ob.cit.*, p. 148.

*regras de conduta tiradas da disciplina interior da Administração*¹⁰⁶”.

O referido autor, didaticamente, distingue a moral comum da administrativa:

*“A moral comum é imposta ao homem para sua conduta externa; a moral administrativa é imposta ao agente público para sua conduta interna, segundo as exigências da instituição a que serve a finalidade de sua ação: o bem comum*¹⁰⁷”.

Em suma, a moralidade administrativa é aquela que exige do administrador um comportamento ético, honesto e justo. Refere-se à probidade do administrador.

Por vezes um ato pode ser legal, mas imoral. A moralidade confere legitimidade ao ato administrativo praticado.

O ordenamento jurídico pátrio prestigia a moralidade na administração, haja vista que o arcabouço normativo imputa sanções ao comportamento imoral do administrador.

Com efeito, os atos de improbidade administrativa previstos na Lei nº 8.429/92 atentam contra esse princípio.

¹⁰⁶ Cf. MEIRELES, Hely Lopes, *ob. cit.*, p.83

¹⁰⁷ Idem p.84.

A probidade administrativa é uma forma de moralidade administrativa, cuja punição pelo descumprimento, está prevista na própria Constituição (art. 37, § 4º)¹⁰⁸.

A Constituição Federal também reza que o Presidente da República incorre em crime de responsabilidade, quando praticar ato que atente contra a probidade na administração.¹⁰⁹

Verifica-se ainda, que a moralidade administrativa foi incluída como objeto tutelável através da ação popular, ou seja, o cidadão foi instrumentalizado para pleitear a anulação de ato administrativo que fira a moralidade.¹¹⁰

Além da previsão constitucional, a Lei 9.784/99 encampou o princípio da moralidade no processo administrativo federal ao prescrever:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

II - atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia

¹⁰⁸ Art. 37. A administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e, também, ao seguinte:

(...) § 4º Os atos de improbidade administrativa importarão a suspensão dos direitos políticos, a perda da função pública, a indisponibilidade dos bens e o ressarcimento ao erário, na forma e gradação previstas em lei, sem prejuízo da ação penal cabível.

¹⁰⁹ Art. 85. São crimes de responsabilidade os atos do Presidente da República que atentem contra a Constituição Federal e, especialmente, contra: (...) V - a probidade na administração;

¹¹⁰ Nos termos do art. 5º da Constituição Federal a ação popular para a anulação de “ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural...”.

total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei;

III - objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades;

IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;

SINÉSIO CYRINO DA COSTA FILHO aduz que o comportamento imoral do administrador não é necessariamente ilegal e explicita:

“A moralidade não se confunde com a legalidade administrativa. A norma ou a atividade pode estar perfeita do ponto de vista legal, mas moralmente imperfeita, caso não represente atitude ética e de boa-fé, não sendo útil a adoção desta norma ou atividade¹¹¹”.

A imoralidade administrativa também pode ser relacionada à idéia de desvio de poder, caracterizado pela situação em que administração pública se utiliza de meios lícitos para atingir finalidade contrária ao interesse público.

Com esse entendimento a moralidade administrativa torna-se passível de controle judicial, pois se passa a entender que o desvio de poder é espécie de ilegalidade.

No entanto, não se deve confundir o conceito de legalidade com moralidade, pois a própria Constituição Federal, no *caput* do art. 37, os arrolou como princípios autônomos. Ademais, em diversas passagens, como já exemplificado, há previsão de punição aos agentes públicos que praticarem atos com ofensa à moralidade administrativa.

¹¹¹ *Op.cit.*, p.30.

A moralidade administrativa faz parte do direito, mas não está indissociável da legalidade. Sendo assim, não basta que o agente público haja nos estritos moldes da legalidade, sem que observe a moralidade na sua atuação, sob pena de ver declarada a nulidade de seus atos por ofensa ao princípio ético¹¹².

Conclui brilhantemente acerca do princípio, MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO:

“(...) sempre que em matéria administrativa se verificar que o comportamento da Administração ou do Administrado que com ela se relaciona juridicamente, embora em consonância com a lei, ofende a moral, os bons costumes, as regras de boa administração, os princípios de justiça e de equidade, a idéia comum de honestidade, estará havendo ofensa ao princípio da moralidade administrativa¹¹³”.

3.2.5. Princípio da publicidade

A Administração, por ser pública, deve agir com transparência. A publicidade deve estar presente como regra em toda a atividade administrativa, só se admitindo a sua exceção nos casos expressamente previstos em lei.

O princípio em estudo é inerente ao Estado Democrático de Direito, razão pela qual se refere a toda atividade administrativa.

¹¹² Reforça esse entendimento o Ministro José Delgado do Superior Tribunal de Justiça ao expressar que “não satisfaz às aspirações da Nação a atuação do interessado de modo compatível só com a mera ordem legal. Exige-se muito mais. Necessário se torna que a administração da coisa pública obedeça a determinados princípios que conduzam à valoração da dignidade humana, ao respeito à cidadania e a construção de uma sociedade justa e solidária (...) o cumprimento da moralidade além de se construir um dever, apresenta-se como um direito subjetivo de cada administrado...”(Cf. O Princípio da Moralidade Administrativa e a Constituição Federal de 1988”, São Paulo: RTJE, v. 100, pp. 21-22.

¹¹³ *Ob.cit.*, p.79.

Reza a doutrina que para ser atendido, os atos devem ser divulgados de forma oficial, pois “a publicação que produz efeitos jurídicos é a do órgão oficial da Administração, e não a divulgação pela imprensa particular, pela televisão ou pelo rádio (...)”¹¹⁴.

A publicidade na administração pública também está relacionada com a transparência na prática dos atos possibilitando a fiscalização da gestão pública.

WAGNER BALERA sintetiza essa idéia ressaltando o aspecto da transparência como uma das faces do princípio da publicidade:

*“Para dar efetivo cumprimento ao princípio, a Administração deve adotar, como ‘modus procedendi’ a transparência das ações”*¹¹⁵.

Consagrada constitucionalmente, por ser princípio inerente ao regime democrático, a publicidade permite que os administrados realizem o controle dos atos praticados.

Para dar efetividade ao princípio em debate, o constituinte dispôs dos remédios constitucionais como o mandado de segurança (art. 5º, LXIX,), direito de petição (art.5º, XXXIV, “a”), ação popular (art. 5.º, LXXIII) e o *habeas data* (art. 5º, LXXII).

Também são desdobramento do princípio da publicidade o direito de receber dos órgãos públicos informações do seu interesse particular ou de interesse coletivo ou geral (art. 5º, XXXIII), bem como o direito de obter certidões em repartições

¹¹⁴ MEIRELES, Hely Lopes, *ob. cit.*, p. 89.

¹¹⁵ *Processo Administrativo Previdenciário: Benefícios. ob. cit.*, p.158.

pública, para a defesa de direitos e esclarecimentos de situações de interesse pessoal (art. 5º, XXXIV, alínea “b”).

Por permitir que o ato administrativo seja fiscalizado, a publicidade confere prestígio ao princípio da moralidade pública. Nesse sentido HELY LOPES MEIRELLES revela seus ensinamentos:

“não é elemento formativo do ato; é requisito de eficácia e moralidade. Por isso mesmo, os atos irregulares não se convalidam coma publicação, nem os regulares a dispensam para a sua exeqüibilidade, quando a lei ou o regulamento a exige¹¹⁶”.

Verifica-se, portanto, que a publicidade dos atos administrativos está em consonância com os princípios da moralidade e da isonomia, na medida em que os agentes administrativos, cientes da divulgação de seus atos, agirão com maior zelo ao interesse público.

No tocante ao processo administrativo fiscal, a regra da publicidade deve ser balizada face o direito do contribuinte de não ter seu nome exposto como devedor antes de findo o processo fiscal.

Nesse sentido, reza o art. 198 do Código Tributário Nacional:

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

¹¹⁶ Ob. cit., p. 86

§ 1º Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes: (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça; (Inciso incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa. (Inciso incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo. (Parágrafo incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a: (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

I – representações fiscais para fins penais; (Inciso incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública; (Inciso incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

III – parcelamento ou moratória. (Inciso incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Denota-se que o legislador preocupou-se com o sigilo das informações referentes à situação financeira e econômica dos contribuintes, ainda que sob fiscalização, só se admitindo a divulgação após a inscrição na dívida ativa, o que

pressupõe o esgotamento do regular processo administrativo com todos os meios de defesa assegurados.

Ainda no tocante ao processo administrativo fiscal, há que se distinguir duas espécies de publicidade.

A divulgação para as partes das decisões proferidas no processo administrativo em andamento não viola o sigilo de dados, ao contrário, prestigia a publicidade e transparência que se espera do ente público.

O acesso às decisões proferidas no âmbito administrativo possibilita o controle da função administrativa, assim como o pleno exercício da ampla defesa, também garantido constitucionalmente:

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

V - 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;

Sob um segundo aspecto, temos a análise da publicidade configurada no acesso aos autos do processo administrativo a qualquer cidadão. Nessa hipótese, deve haver o devido balizamento do princípio que não pode ser invocado para violar dados sigilosos do contribuinte, o que poderia acarretar danos morais e materiais, em especial, quando não se esgotou a via administrativa com a conseqüente inscrição do contribuinte nos quadros de devedores do erário.

A Lei que regula o processo administrativo federal também explicitou a importância do princípio da publicidade e o respeito aos dados sigilosos do contribuinte ao estabelecer:

art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

(...)

V - divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição;

Com efeito, art. 26 da norma em referência também prestigia o princípio da publicidade dos atos proferidos no processo administrativo ao determinar a intimação do interessado para ciência da decisão ou a efetivação de diligência:

*Art. 26. O órgão competente perante o qual tramita o processo administrativo **determinará a intimação do interessado para ciência de decisão ou a efetivação de diligências.***

§ 1º A intimação deverá conter:

I - identificação do intimado e nome do órgão ou entidade administrativa;

II - finalidade da intimação;

III - data, hora e local em que deve comparecer;

IV - se o intimado deve comparecer pessoalmente, ou fazer-se representar;

V- informação da continuidade do processo independentemente do seu comparecimento;

VI - indicação dos fatos e fundamentos legais pertinentes.

§ 2º A intimação observará a antecedência mínima de três dias úteis quanto à data de comparecimento.

§ 3º A intimação **pode ser efetuada por ciência no processo, por via postal com aviso de recebimento, por telegrama ou outro meio que assegure a certeza da ciência do interessado.**

§ 4º No caso de interessados indeterminados, desconhecidos ou com domicílio indefinido, a intimação deve ser efetuada por meio de publicação oficial.

§ 5º As intimações serão nulas quando feitas sem observância das prescrições legais, mas o comparecimento do administrado supre sua falta ou irregularidade.

Tamanha relevância é atribuída à publicidade dos atos processuais administrativos que, conforme se depreende, a Lei nº 9.784/99 prescreve as formas de intimação, determinando que seja feita de modo que assegure a certeza da ciência do interessado.

Vale ressaltar que o acesso ao processo administrativo, bem como o direito de obtenção de certidões ou cópias do processo, também estão assegurados expressamente na legislação (Lei n. 9.784/99), ressalvando-se o direito ao sigilo quando se tratar de solicitação de terceiros alheios ao processo administrativo:

art. 46. Os interessados têm direito à vista do processo e a obter certidões ou cópias reprográficas dos dados e documentos que o integram, ressalvados os dados e documentos de terceiros

protegidos por sigilo ou pelo direito à privacidade, à honra e à imagem.

3.2.6. Princípio da eficiência

O princípio em estudo veio a lume no ordenamento jurídico através da Emenda Constitucional nº 19/98¹¹⁷. Também está expressamente previsto no art. 2º, *caput*, da Lei 9.784/99.

A doutrina travou intenso debate acerca do princípio da eficiência, tecendo inúmeros conceitos sob diferentes enfoques.

CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELO, ressaltando a dificuldade de sua aplicação prática, profere a seguinte crítica:

“Trata-se, evidentemente, de algo mais do que desejável. Contudo, é juridicamente tão fluído e de tão difícil controle ao lume do Direito, que mais parece um simples adorno agregado ao art. 37 ou extravasamento de uma aspiração dos que buliram o texto¹¹⁸”.

Para MARIA SYLVIA ZANELLA DE PIETRO, o princípio da eficiência se apresenta sob dois ângulos: o primeiro em relação ao modo de atuação do agente público, de quem se espera desempenho adequado para o alcance dos resultados. O segundo seria em relação ao modo de organizar, estruturar e disciplinar a Administração

¹¹⁷ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

¹¹⁸ *Curso de Direito Administrativo, ob.cit.*, pp. 111-112.

Pública, também para o alcance de melhores resultados na prestação do serviço público¹¹⁹.

Na concepção adotada por HELY LOPES MEIRELLES “o dever de eficiência é o que se impõe sempre a todo agente público de realizar suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional¹²⁰”.

Ressalta o autor, que se trata do “mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros”.

Os mecanismos adotados pela Administração refletem diretamente na eficiência dos processos. Quanto mais céleres e convincentes, a Administração poderá alcançar efetivamente o fim perseguido através do processo adotado. A produção de provas, exemplificativamente mencionada por JOSÉ DOS SANTOS CARVALHO FILHO, é um campo rico para investimento no sentido de propiciar um processo eficiente, como enumera o autor: com a utilização de computadores, com a obtenção de documentos pelas modernas vias modernas de informática e, por gravações de depoimentos para minorar o gasto de tempo que ocorre nessas ocasiões¹²¹.

Ademais, a não submissão da Administração Pública à jurisprudência pacífica dos Tribunais Superiores, também pode ser apontada como hipótese de violação do princípio da eficiência, pois evitaria o processamento de ações desnecessárias no Poder Judiciário, o que também onera o erário.

¹¹⁹ *Direito Administrativo. ob. cit*, p. 83.

¹²⁰ MEIRELES, Hely Lopes. *ob. cit*, p.90.

¹²¹ Cf. CARVALHO FILHO, José dos Santos. *ob. cit.*, pp.60-61.

Não obstante a multiplicidade de conceitos expedidos pelos publicistas, é unânime o entendimento de que a eficiência está relacionada ao atendimento dos resultados pretendidos pela administração no exercício de suas atividades o que não pode jamais se afastar do interesse maior, que é o público.

3.3. Princípios aplicáveis ao processo administrativo fiscal

3.3.1. Princípio do interesse público

O princípio em estudo, conhecido também como finalidade pública, significa que o objetivo inafastável de qualquer ato administrativo é o interesse público.

No âmbito do processo administrativo, a Lei nº 9.784/99 explicitou a aplicação do princípio no seu art. 2º, parágrafo único, inciso II:

*Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, **interesse público** e eficiência.*

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

(...)

II - atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei;

Esse princípio está presente tanto na elaboração da lei como na sua aplicação pela Administração Pública, vinculando o administrador¹²².

O princípio da finalidade é manifestação do princípio da legalidade, na medida em que o ato administrativo só é válido quando atinge o seu fim legal¹²³.

MIGUEL SEABRA FAGUNDES, também enfatiza que a atividade administrativa está condicionada à lei para obtenção de determinados resultados, não podendo deles se desviar. O distanciamento do fim previsto pelo legislador poderá acarretar a nulidade do ato¹²⁴.

Se a administração utiliza-se de seus poderes atribuídos por lei para praticar ato que tem por objetivo atender interesses pessoais ou de terceiros ocorrerá o desvio de finalidade pública, conhecido igualmente por “desvio de finalidade”, tornando o ato viciado e, portanto, ilegal.

A finalidade pública está também associada à indisponibilidade sob os interesses confiados à realização pelo Estado. Os poderes atribuídos à Administração Pública têm o caráter de poder-dever, não sendo lícita a renúncia do seu exercício. Esse entendimento foi corroborado pela Lei 9.784/99, ao destacar expressamente a irrenunciabilidade de poderes e competências por parte da Administração Pública.¹²⁵

¹²² Cf. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *ob.cit.*, p. 68.

¹²³ Cf. DA SILVA, José Afonso. *ob. cit.*, p.615.

¹²⁴ *O Controle dos Atos Administrativos*. Rio de Janeiro: Revista Forense. 1957, p. 89 No mesmo sentido, Celso Antônio Bandeira de Mello anota que “... o princípio da finalidade não é uma decorrência do princípio da legalidade. É mais que isso: é uma inerência dele; está nele contido, pois corresponde à aplicação da lei tal qual é; ou seja, na conformidade de sua razão de ser, do objetivo em vista do qual foi editada”.

¹²⁵ Cf. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *ob.cit.*, pp. 70-71.

CELSONO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO ressalta que a distinção entre interesse público primário e secundário é de fundamental importância, pois o primeiro “é o pertinente à sociedade como um todo e só ele pode ser validamente objetivado, pois este é o interesse que a lei consagra e à compita do Estado como representante do corpo social”, enquanto o segundo “é aquele que atina tão-só ao aparelho estatal enquanto entidade personalizada¹²⁶”.

Transpondo essas considerações para o campo do direito tributário, SINÉSIO CYRINO DA COSTA, com muita propriedade nos lembra:

“No campo tributário, a distinção entre interesse público primário e secundário é de fundamental importância, pois explica a aparente dicotomia existente entre a Administração Ativa, que compreende as áreas de fiscalização, arrecadação, cobrança e planejamento, e a Administração Judicante, que compreende a área de julgamento administrativo. Enquanto a Administração Ativa atua em defesa do interesse público secundário, ou seja, arrecadar a contribuição previdenciária para satisfazer às suas necessidades imediatas na qualidade de pessoa jurídica de direito público interno. A Administração Judicante atua em defesa do interesse primário, ou seja, visa defender a ordem jurídica posta¹²⁷”.

Adotando-se os conceitos acima, é possível concluir que o julgador no Processo Administrativo Fiscal Previdenciário está comprometido com o interesse público primário, protegido pelo ordenamento como indisponível e irrenunciável.

¹²⁶ *Curso de Direito Administrativo*. 17ª. ed. São Paulo:Malheiros. p. 90.

¹²⁷ *Ob.cit.*, p. 33.

Destacam-se, ainda, como finalidades próprias do processo administrativo fiscal a revisão interna do lançamento e o desenvolvimento das demandas dos contribuintes.¹²⁸

3.3.2. Princípio da motivação

Motivação significa a explicitação das razões do ato administrativo.

A motivação dos atos propicia o seu efetivo controle na medida em que o administrado passa a ter ciência dos fundamentos que levaram a prática do ato.

O princípio da motivação significa que a Administração deve apresentar os fundamentos de fato e de direito de todas as suas decisões, sendo irrelevante a antiga discussão acerca do ato ser vinculado ou discricionário¹²⁹.

A motivação dos atos administrativos encontra amparo na norma que regula o processo administrativo federal – Lei nº 9.784/99, que o prevê inicialmente no art. 2.º, § único, inciso VII, para posteriormente dedicar-lhe um capítulo inteiro:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

(...)

¹²⁸ NADER, Marcos Vinícios. LOPEZ, Maria Teresa Martnnez. *ob.cit.*, p.74.

¹²⁹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *ob.cit.*, p. 82.

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

CAPÍTULO XII

DA MOTIVAÇÃO

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública;

IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório;

V - decidam recursos administrativos;

VI - decorram de reexame de ofício;

VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;

VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

§ 2º Na solução de vários assuntos da mesma natureza, pode ser utilizado meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões, desde que não prejudique direito ou garantia dos interessados.

§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito.

A motivação também se conforma com a ampla defesa e o contraditório, na medida em que os administrados ao tomarem conhecimento do fundamento do ato administrativo podem exercer com plenitude sua defesa.

Ensino relevante é trazido por WAGNER BALERA ao lecionar que na esfera previdenciária o termo que ganhou predominância foi a “fundamentação”. Destaca ainda, que “somente a satisfatória fundamentação do ato decisório, pela qual se conjugam os elementos de fato com os elementos de direito produzidos no procedimento administrativo, pode se dar por cumprida a tarefa institucional da entidade de previdência social¹³⁰”.

O ato decisório administrativo a ser exarado deve conter tríplice atributo: simplicidade, precisão e objetividade; o que se coaduna com o preceito estampado no parágrafo 1.º, do art. 50, da Lei nº 9.784/99¹³¹.

Há quem faça a distinção entre motivo do ato e motivação. Enquanto o primeiro constitui as razões que impulsionaram o administrador que praticou o ato, o segundo se refere a sua formalização. A presença do motivo será requisito obrigatório de validade, entretanto a motivação nem sempre estará presente. Essa interpretação é

¹³⁰ *Processo Administrativo Previdenciário: benefícios, ob.cit., p.147.*

¹³¹ Ressalta ainda o autor que “se verá revestida de simplicidade a decisão que descreva, como numa reportagem, de modo articulado e ordenado, o conjunto de fatos sociais e de atos jurídicos que provocaram a manifestação da autoridade administrativa. (...) Faltarão o requisito da simplicidade, na decisão, quando a peça vier embasada em jargão técnico; palavreado cujos conceitos não emanaram diretamente da regra legal invocada; deixando de ser a transparente fórmula decisória que o beneficiário – o homem da – rua de iure próprio tem todo o direito de entender”. *In Processo Administrativo: benefícios. ob.cit., p.148.*

extraída do art. 50 que enumera as situações em que a motivação será necessária. Portanto, se o ato não estiver nessa relação, como ocorre exemplificativamente com os atos administrativos de rotina processual, sem refletir na relação jurídica com os administrados, não se faz necessária a indicação expressa dos motivos de fato e de direito¹³².

Na Constituição Federal, observamos que o princípio da motivação só aparece no art. 93, inciso IX, que estabelece que as decisões judiciais devem ser motivadas sob pena de nulidade. MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO esclarece que o princípio não aparece no art. 37, que trata da Administração Pública “provavelmente pelo fato dela já ser amplamente reconhecida pela doutrina e jurisprudência”. Ressalta ainda, que na Constituição Paulista o art. 111 inclui expressamente a motivação entre os princípios da Administração Pública¹³³.

Compartilhamos da interpretação dada pela citada publicista, pois a motivação dos atos da Administração Pública é corolário do Estado Democrático de Direito, permitindo a ampla defesa e contraditório por parte dos administrados, bem como a fiscalização do ato praticado, evitando assim a arbitrariedade e o desvio de finalidade.

Conferindo o devido prestígio ao princípio da motivação, a Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social reiteradamente reconheceu a nulidade do ato administrativo proferido sem a devida motivação como se depreende dos pareceres:

nº 1.156/98

¹³² CARVALHO FILHO, José dos Santos. *ob.cit.*, p. 67-68.

¹³³ *Direito Administrativo, ob.cit.*, p. 82.

"EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO, ADMINISTRATIVO E PREVIDENCIÁRIO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DO INSS COMO ÓRGÃO JULGADOR DE PRIMEIRA INSTÂNCIA DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ATO ADMINISTRATIVO SEM MOTIVAÇÃO. NULIDADE DO PROCESSO ATÉ A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO ADMINISTRATIVO. Uma vez instituído regime próprio previdenciário, em que seja assegurado, no mínimo benefício de aposentadoria e pensão por lei municipal ou estadual deixa de ser exigida a contribuição previdenciária. Parecer pelo conhecimento da advocatória suscitada pelo CRPS para anular o processo administrativo-fiscal e pela advocatória ex-officio para extinguir o crédito tributário¹³⁴".

n.º 1.117

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. Notificação Fiscal de Lançamento de Débito. Ato administrativo vinculado. Inobservância da motivação. Precedente. Parecer/CJ nº 1.042/97. Parecer pela Advocatória.

Trata-se de pedido de Advocatória Ministerial ex-officio nos termos do artigo 55 da Portaria nº 713, de 9 de dezembro de 1993.

(...)

14. Deve-se observar também para a prática do ato administrativo a modificação, que tem definição dada pelo Professor Diogenes Gasparini na mesma obra citada acima, à páginas 66 e 67:

(...) A motivação é a enunciação, descrição ou explicitação do

¹³⁴ Disponível em: <http://www81.dataprev.gov.br/sislex/paginas/60/1998/1156.htm>, Acesso em: 14 out. 2007.

motivo. É a narrativa do motivo.

(...)

(...) Não obstante tem-se apregoadado que a motivação é obrigatória quando se tratar de ato vinculado (casos de dispensa de licitação) ou quando, em razão da lei ou da Constituição, ela for exigida. Nesta hipótese, não importa a natureza vinculada ou discriminatória do ato, ela é indispensável à sua legalidade. Em princípio, pode afirmar que a falta de motivação, ou a indicação de motivos falsos ou incoerentes, torna o ato nulo, conforme têm entendido nossos Tribunais (RDA, 46:189 e RDA 48:122).

15. Por se tratar o tributo de uma forma de privar o cidadão de seus bens: o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso propor a aplicação da penalidade cabível, tem que estar em perfeita harmonia com os preceitos legais.

16. Destarte, se o ato da constituição do crédito não possuir descrição clara e precisa do fato gerador, inexistente é, pois, direito do INSS.

17. Diante do exposto o parecer é pela Avocatória, para anular a NFLD nº 011399, 011400, 011398 e 34126 e determinar sejam feitos novos lançamentos, observando o Parecer/CJ/ nº 1.042/97.

Os pareceres ressaltam a importância da motivação no processo administrativo fiscal, conferindo especial destaque a observância dessa garantia por se tratar de atos que pretendem atingir o patrimônio do devedor para pagamento do débito tributário.

Por essa razão, a Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social preconiza que a falta de motivação clara e precisa do fato gerador é causa de nulidade do lançamento fiscal.

3.3.3. Princípio da razoabilidade e proporcionalidade

O princípio da razoabilidade significa que o administrador no exercício da discricionariedade deve escolher opções razoáveis, proporcionais e adequadas¹³⁵.

É visto também como uma das formas de impor limitações à discricionariedade administrativa. Essa, por seu turno, pode ser conceituada como “a competência-dever de o administrador, no caso concreto, após a interpretação, valorar, dentro de um critério de razoabilidade, e afastado de seus próprios *standards* ou ideologias, portanto, dentro do critério da razoabilidade geral, qual a melhor maneira de concretizar a utilidade pública postulada pela norma¹³⁶”.

Segundo entendimento de AUGUSTIN A. GORDILLO infringirá a razoabilidade a decisão administrativa que “não guarde uma proporção entre os meios

¹³⁵ Gilmar Mendes estabelece relação entre a razoabilidade e proporcionalidade com a reserva legal. Assim aduz que: “Essa nova orientação, que permitiu converter o princípio da reserva legal no princípio da reserva legal proporcional, pressupõe não só a legitimidade dos meios utilizados e dos fins perseguidos pelo legislador, mas também a adequação desses meios para consecução dos objetivos pretendidos (*Geeignetheit*). Um juízo definitivo sobre a proporcionalidade ou a razoabilidade da medida há de resultar da rigorosa ponderação entre o significado da intervenção para o atingido e os objetivos pelo legislador (proporcionalidade ou razoabilidade em sentido estrito). Cf. *A Doutrina Constitucional e o Controle de Constitucionalidade como Garantia da Cidadania – Necessidade de Desenvolvimento de Novas Técnicas de Decisão: Possibilidade de Declaração de Inconstitucionalidade sem a Pronúncia da Nulidade no Direito Brasileiro*”, Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas, n.º3, Brasília, 1993, p. 21 (26-27) *Apud* Marcos Vinícios Neder e Maria Teresa Martínez Lopez, *In Processo Administrativo...*, *ob.cit.* p.65.

¹³⁶ Cf. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *ob. cit.*, p.80.

que emprega e o fim que a lei alcançar, ou seja, que se trate de uma medida desproporcionada, excessiva em relação ao que se deseja alcançar¹³⁷”.

Previstos separadamente na Lei nº 9.784/99, há autores que distinguem a razoabilidade da proporcionalidade. Relacionam o primeiro princípio à coerência lógica nas decisões e medidas administrativas, assim como o sentido de adequação entre meios e fins, enquanto que a proporcionalidade estaria associada ao grau de intensidade ou amplitude nas medidas aplicadas¹³⁸.

Para a maioria dos estudiosos a proporcionalidade é englobada pela razoabilidade, pois para que o ato seja razoável é necessário que tenha sido observada a proporcionalidade nos meios.

O mesmo entendimento é compartilhado por ODETE MEDAUAR:

“O princípio da proporcionalidade consiste, principalmente, no dever de não serem impostas, aos indivíduos em geral, obrigações, restrições ou sanções em medida superior àquela estritamente necessária ao atendimento do interesse público, segundo critério de razoável adequação dos meios aos fins. Aplica-se a todas as atuações administrativas para que sejam tomadas decisões equilibradas, refletidas, com avaliação adequada da relação custo-benefício, aí incluído o custo social¹³⁹”.

LUIZ TARCÍSIO TEIXEIRA FERREIRA, ao comentar a Lei 9.784/99, em obra organizada por Lúcia Valle Figueiredo, assevera que “a razoabilidade engloba a

¹³⁷ GORDILLO, Augustin A. *Princípios Gerais de Direito Público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, pp.183 e 184.

¹³⁸ MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*, ob.cit., p. 148.

¹³⁹ *Idem*, p. 154.

proporcionalidade em sentido estrito, caracterizado pela ponderação entre o ônus imposto e o benefício trazido para fins de constatar se a medida é legítima”. O autor ainda preconiza a relação existente entre o princípio em estudo e a legalidade¹⁴⁰.

Observa-se que a Lei 9.784/99, ao dispor acerca do processo administrativo no âmbito federal, explicitou a observância da proporcionalidade no art. 2º, parágrafo único:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

(...)

VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

3.3.4. Princípio do contraditório e ampla defesa

Corolários do Estado de Direito, o princípio do contraditório e da ampla defesa encontram-se esculpidos no art. 5.º, LV, da Constituição Federal, como garantias aplicáveis também aos processos administrativos:

"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".

¹⁴⁰ *Comentários à Lei Federal de Processo Administrativo (Lei n.º 9.784/99)*. Belo Horizonte: Fórum, 2004, p.27.

A Lei nº 9.784/99 prestigiou o contraditório e a ampla defesa no processo administrativo federal, ao garantir no seu art. 2º, parágrafo único, inciso X:

"Direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio".

No mesmo sentido, como forma de expressão dos princípios ora analisados, a mesma Lei estampa em seus artigos:

Art. 18. É impedido de atuar em processo administrativo o servidor ou autoridade que:

I - tenha interesse direto ou indireto na matéria;

II - tenha participado ou venha a participar como perito, testemunha ou representante, ou se tais situações ocorrem quanto ao cônjuge, companheiro ou parente e afins até o terceiro grau;

III - esteja litigando judicial ou administrativamente com o interessado ou respectivo cônjuge ou companheiro.

Art. 20. Pode ser argüida a suspeição de autoridade ou servidor que tenha amizade íntima ou inimizade notória com algum dos interessados ou com os respectivos cônjuges, companheiros, parentes e afins até o terceiro grau.

Art. 44. Encerrada a instrução, o interessado terá o direito de manifestar-se no prazo máximo de dez dias, salvo se outro prazo for legalmente fixado".

Art. 47. O órgão de instrução que não for competente para emitir a decisão final elaborará relatório indicando o pedido inicial, o conteúdo das fases do procedimento e formulará proposta de decisão, objetivamente justificada, encaminhando o processo à autoridade competente.

WAGNER BALERA, com muita propriedade, ao comentar os princípios sob análise, nos lembra que o processo administrativo exige novas reflexões por ter sido elevado à estatura constitucional. Destaca que a Administração Pública passou a fazer parte do ambiente processual, que abrange as normas processuais e a teoria geral do processo e conclui que ao processo administrativo foram adjudicados os mesmos princípios e normas que, até então, eram reconhecidos como categorias específicas do processo civil e/ou do processo penal¹⁴¹”.

Embora tenha se solidificado a expressão “contraditório e ampla defesa”, é possível entender que o contraditório é uma das faces da ampla defesa, pois traduz-se na possibilidade de a parte rebater argumentos, manifestar-se sobre documentos ou fatos trazidos pela parte adversa, exercitando sua reação. Portanto, não há como negar que quem se defende no processo está exercendo uma das formas de ampla defesa entendida como “o conjunto de meios através dos quais o indivíduo pode comprovar situação diversa daquela que contraria seu interesse específico. Entre esses meios, está o direito de ampla produção de provas, o direito à reinquirição de testemunhas (quando prestam depoimento sem a presença do interessado), o direito de ser representado por advogado, o direito de impugnar atos e condutas estatais que violem o devido processo legal (*due process of law*) e, enfim todo meio que sirva para conduzir a situação que satisfaça interesse não atendido total ou parcialmente¹⁴²”.

O contraditório impõe a ciência bilateral dos atos e termos do processo administrativo e a possibilidade de contrariá-los.

¹⁴¹ *Processo Administrativo Previdenciário: benefícios*, p.122.

¹⁴² Cf. CARVALHO FILHO, José dos Santos. *ob.cit.*, p. 59.

Do princípio do contraditório decorre a igualdade processual, ou seja, a igualdade de direitos entre as partes (Fisco e contribuinte), que se encontram num mesmo plano, bem como assegura ao contribuinte o direito de apresentar prova, constituir advogado e etc.

O direito de defesa pode ser conceituado como a “adequada resistência às pretensões adversárias”. Não basta, pois, ser conferida oportunidade de contraditar a parte adversa, é necessário que o indivíduo tenha acesso aos mesmos instrumentos¹⁴³.

Dentre as características que permeiam a ampla defesa destaca-se seu caráter prévio, consistindo na anterioridade em relação ao ato decisório. Denota-se ainda, presença obrigatória do direito de interpor recurso administrativo, independentemente de previsão expressa na lei, como decorrência da ampla defesa, alicerçado no direito de petição também previsto constitucionalmente (art. 5 º, XXXIV, alínea “a”); a defesa técnica como forma de proporcionar a *paridade de armas*, ou seja, o equilíbrio entre as partes, na medida em que o conhecimento de profissional especializado contribui para que as decisões sejam tomadas baseadas na legalidade e justiça; o direito de ser cientificado com antecedência das medidas ou atos referentes à produção das provas; o direito de acesso aos elementos do expediente (vista, cópia ou certidão); e o direito de solicitar a produção de provas, de produzi-las e tê-las apreciadas¹⁴⁴.

A Constituição Federal por ter se referido “aos litigantes” como os sujeitos à garantia da ampla defesa suscitou discussão. Há quem defenda que não se aplica o princípio nos processos administrativos de natureza inquisitória, como o

¹⁴³ CINTRA, Antonio Carlos de Araújo e outros. *Teoria geral do processo*, p. 84.

¹⁴⁴ MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno. ob.cit.*, p. 202.

inquérito policial, o inquérito civil e a sindicância administrativa, pois não havendo litígio no processo, não há que se falar em incidência da ampla defesa.

Com efeito, o termo “litigante” passou a ser entendido pela doutrina contemporânea atrelado à idéia de multiplicidade de interesses, diversidade de pontos de vista, controvérsia a respeito de direitos no âmbito da atuação administrativa, o que se verifica exemplificativamente nos casos de licença em geral, recursos administrativos, reexame de lançamento (processo administrativo tributário)¹⁴⁵.

IVES GANDRA MARTINS, ao comentar o processo administrativo fiscal, observa que esse “é decorrência natural da divergência de interpretação entre o Fisco, que deseja receber determinada receita que considera devida, e o contribuinte, que não a quer entregar por entendê-la indevida¹⁴⁶”.

Ressalta o autor, que a Carta Magna vigente assegura ao contribuinte o processo administrativo fiscal com ampla defesa e contraditório, proibindo a limitação de recursos ou meios de seu exercício, como instrumento da relação tributária.

Não se pode deixar de mencionar que essas duas garantias estão intimamente relacionadas ao devido processo legal assegurado a todo cidadão ou residente no país conforme reza o inciso LIV, do art. 5º, da Carta Constitucional:

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

¹⁴⁵ Idem p. 198.

¹⁴⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Processo administrativo Fiscal*. Coord. Valdir de Oliveira Rocha São Paulo: Dialética, 1999, p.81.

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

O ordenamento pátrio consagrou o *devido processo legal*, originário do direito anglo-saxão (*due process of law*)¹⁴⁷, cuja garantia inicial limitava-se ao rito e a forma. Com a evolução do conceito, o devido processo legal passou a significar muito mais que garantia formal, transformando-se numa verdadeira proteção do direito material através do exercício do processo com todos os meios de recurso e defesa.

Embora a garantia da ampla defesa comporte o direito de reexame das decisões proferidas através de interposição de recursos (segundo entendimento da maioria da doutrina), o Supremo Tribunal Federal, durante longo período, entendeu que a Fazenda Pública não está obrigada a oferecer duplo grau de jurisdição administrativa¹⁴⁸, o que embasou inúmeras decisões proferidas pela Corte Constitucional, ao declarar a constitucionalidade do depósito recursal, previsto no art.

¹⁴⁷ A Magna Carta que foi assinada em 1215 por João Sem Terra forçado pelos barões, foi o embrião do devido processo legal. Um de seus artigos dizia que o rei não iria exilar ou destruir alguém que não tivesse sido processado na forma da lei do país. Vale lembrar que, posteriormente, o devido processo legal foi consagrado na emenda n.º V à Constituição dos Estados Unidos ao prever que ninguém será condenado sem o devido processo legal.

¹⁴⁸ DJ 07-02-2003, RE 356287 / SP - SÃO PAULO, RECURSO EXTRAORDINÁRIO, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES - EMENTA: - Depósito para recorrer administrativamente. - Em casos análogos ao presente, relativos à exigência do depósito da multa como condição de admissibilidade do recurso administrativo, esta Corte, por seu Plenário, ao julgar a ADI 1.049 e o RE 210.246, decidiu que é constitucional a exigência desse depósito, **não ocorrendo ofensa ao disposto nos incisos LIV e LV do artigo 5º da Carta Magna, porquanto não há, em nosso ordenamento jurídico, a garantia ao duplo grau de jurisdição.** Por isso mesmo, também o Plenário deste Tribunal, ao indeferir a liminar requerida nas ADIMCs 1.922 e 1.976, se valeu desse entendimento para negar a relevância da fundamentação da inconstitucionalidade, com base nesses dois incisos constitucionais acima referidos, da exigência, para recorrer administrativamente, do depósito do valor correspondente a trinta por cento da exigência fiscal definida na decisão recorrida. Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido. - Por outro lado, inexistente ofensa ao artigo 5º, XXXV, "a", da Constituição, porquanto, no caso, não há pagamento de taxa, mas a exigência de depósito de parcela do valor da exação. Recurso extraordinário conhecido e provido.

126, § 1º, da Lei nº 8.213/01 ¹⁴⁹, como exigência para o recebimento do recurso do contribuinte na segunda instância administrativa.

Preconizava a Corte Suprema que além de inexistir garantia de duplo grau no ordenamento, a exigência de depósito para reexame das decisões administrativas não feria a ampla defesa.

Não obstante a Corte Máxima tenha alterado recentemente seu posicionamento ¹⁵⁰, acolhendo, finalmente, a tese de que a exigência do depósito recursal viola as garantias constitucionais, manteve a exegese no sentido de que não há garantia de duplo grau na esfera administrativa.

Criticando essa posição IVES GANDRA DA SILVA MARTINS ressalta a idéia de que “admitir que, no Judiciário, o duplo grau de jurisdição assegura tais garantias constitucionais e no ‘processo administrativo’ não, é, à evidência, utilizar-se de

¹⁴⁹ Art. 126. *Das decisões do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS nos processos de interesse dos beneficiários e dos contribuintes da Seguridade Social caberá recurso para o Conselho de Recursos da Previdência Social, conforme dispuser o Regulamento. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997)*
§ 1º *Em se tratando de processo que tenha por objeto a discussão de crédito previdenciário, o recurso de que trata este artigo somente terá seguimento se o recorrente, pessoa jurídica ou sócio desta, instruí-lo com prova de depósito, em favor do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, de valor correspondente a trinta por cento da exigência fiscal definida na decisão. (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)*

¹⁵⁰ O Tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso extraordinário, e, por maioria, negou-lhe provimento, declarando a inconstitucionalidade dos §§ 1º e 2º do artigo 126 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, com a redação da Medida Provisória nº 1.608-14/1998, convertida na Lei nº 9.639, de 25 de maio de 1998, vencido o Senhor Ministro Sepúlveda Pertence. Votou o Presidente. Licenciada a Senhora Ministra Ellen Gracie (Presidente). Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Gilmar Mendes (Vice- Presidente). Plenário, 28.03.2007.

Retificação de decisão: O Tribunal deliberou retificar a proclamação da assentada anterior para constar que, por unanimidade, conheceu do recurso e, por maioria, negou-lhe provimento, declarando a inconstitucionalidade dos §§ 1º e 2º do artigo 126 da Lei nº 8.213/1991, com as redações dadas pelo artigo 10 da Lei nº 9.639, de 25 de maio de 1998, originária da Medida Provisória nº 1.608-14/1998, vencido o Senhor Ministro Sepúlveda Pertence. Licenciada a Senhora Ministra Ellen Gracie (Presidente).

Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes (Vice-Presidente). Plenário, 02.04.2007. RE 389383 / SP - SÃO PAULO - RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO; Tribunal Pleno – DJ 29-06-2007 PP-00031

dois pesos e duas medidas, para dizer que o adjetivo ‘ampla’ tem dois significados: um na esfera judicial, outro na esfera administrativa e que aquilo que o constituinte pretendeu assegurar em igualdade de condições, deve ser interpretado de forma oposta ao desiderato supremo, privilegiando apenas o Estado, os Governos, os detentores do Poder e não a sociedade¹⁵¹”.

Compartilhamos o entendimento de que ainda que a Constituição Federal não tenha previsto a garantia do duplo grau expressamente, a sua aplicação no âmbito dos processos judiciais e administrativos é extraída claramente da interpretação conjunta do sistema jurídico pátrio.

Com efeito, por diversas razões o duplo grau representa uma garantia: por possibilitar a correção de erros em face do reiterado julgamento; porque os dois julgamentos são confiados a julgadores diversos; e, por fim, pelo fato de que o segundo julgador se apresenta como mais autorizado que o primeiro. Em se tratando de processo administrativo fiscal, no qual a Fazenda pretende obter crédito tributário em face do contribuinte, essa proteção se revela ainda mais valiosa.

Vale lembrar que a Lei nº 9.784/99 prestigiou claramente o reexame das decisões proferidas nos processos administrativos:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

¹⁵¹ *Processo Administrativo Fiscal*. Coord. Valdir de Oliveira Rocha São Paulo: Dialética, 1999, p.86.

*X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à **interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;***

O duplo grau, portanto, deve ser compreendido como decorrência do devido processo legal e da ampla defesa que configuram garantias constitucionais plenas. Destarte, para que a jurisdição seja efetiva deverá ser justa e para que atinja a justiça com o mínimo de segurança deverá, impreterivelmente, autorizar a revisão das decisões proferidas.

3.3.5. Princípio da oficialidade

O princípio da oficialidade consiste no dever da administração pública impulsionar os processos administrativos até seu termo final, conforme reza a Lei nº 9.784/99, em seu art. 2º, parágrafo único, inciso XII, ao prever a observância da “*impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados*”.

Compete à Administração Pública instaurar o processo e movimentá-lo de acordo com os preceitos legais, independentemente da vontade do particular, o que difere do processo judicial que se inicia com a vontade da parte atendendo o princípio dispositivo.

A oficialidade é enfatizada no art. 29 da Lei nº 9.784/99 ao prever expressamente a movimentação do processo por parte da administração:

"As atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão realizam-se de ofício ou mediante impulso do órgão responsável pelo processo, sem prejuízo do direito dos interessados de propor atuações probatórias".

O impulso oficial nos processos administrativos decorre da legalidade a que está adstrita à administração, acrescido ao fato de que a busca pela realização do interesse público obriga a sua atuação independentemente do agir do particular. Ou seja, não haverá paralisação do processo por omissão ou inércia do sujeito.

Nesse sentido Paulo de Barros Carvalho ressalta:

*“Do princípio da oficialidade se depreende a regra de que o impulso do procedimento deve caber à Administração, quer como desdobramento do próprio cânone da legalidade objetiva, seja como imperativo de que a atividade, primeiro que diga respeito ao interesse do particular, envolve um interesse público e da Administração mesma, na medida em que por seu intermédio se controla a precisa e correta aplicação da lei”.*¹⁵²

É salutar, ainda, lembrar que o princípio da oficialidade autoriza a Administração requerer diligências, investigar fatos de que toma conhecimento no curso do processo, solicitar pareceres, laudos, informações, rever os próprios atos e praticar tudo o que for necessário à consecução do interesse público.¹⁵³

¹⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. *Processo Administrativo Tributário*. Revista de Direito Tributário. Vol. 9/10. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p. 283.

¹⁵³ Cf. Di Pietro, Maria Sylvia Zanella. *ob. cit.*, p. 512.

Acrescenta a doutrina, que a não movimentação do processo pode ensejar a responsabilização dos agentes administrativos por desídia, o que se encontra em plena harmonia com o recente e festejado princípio da eficiência.

3.3.6. Princípio da verdade material

Segundo a verdade material ou real a administração não pode satisfazer-se com os fatos apresentados pelas partes, mas deve perseguir a realidade determinando a realização de diligências, perícias e a produção de provas que entender necessária.

A verdade material está interligada ao princípio da legalidade, pois a Administração no seu atuar deve seguir os mandamentos legais, o que impõe no processo fiscal, a busca pela realidade fática que se subsume a hipótese de incidência através dos meios processuais disponíveis. Dessa forma, cabe à própria administração buscar a produção de provas para formação de sua convicção, afastando-se a possibilidade de presunções.

O princípio em estudo acarreta três exigências: *i)* a necessidade de demonstrar com maior grau de verossimilhança possível, a veracidade dos fatos alegados no âmbito do processo; *ii)* a limitação das situações em que se presume a ocorrência dos fatos relevantes; *iii)* o deferimento às partes do direito de produzir as provas necessárias para bem demonstrar a procedência de suas alegações¹⁵⁴.

O processo administrativo se diferencia do judicial também nesse aspecto, pois neste prevalece a vontade formal, segundo a qual o juiz deve ater-se aos fatos e

¹⁵⁴ ROCHA, Sergio André. *ob.cit.*, p. 147.

provas produzidas pela parte, decidindo a lide nos limites em que foi proposta, sendo-lhe defeso conhecer de questões não suscitadas, a cujo respeito à lei exige iniciativa das partes (artigo 128 do Código de Processo Civil).

SINÉSIO CYRINO DA COSTA FILHO sintetiza essa idéia:

“... o Processo Administrativo Fiscal Previdenciário produz justiça. Devora versões. Valoriza os fatos, quer conhecê-los na sua essência. Não se contenta com a verdade formal – aquela que é produzida no processo - e que satisfaz ao processo judicial cível e trabalhista. Em seu nome, o julgador extrapola de ofício os limites do processo. Tem amplo poder investigatório¹⁵⁵”.

Nesse contexto, se ao impugnar o lançamento fiscal o contribuinte deixar de levantar algum vício presente, a autoridade administrativa não poderá deixar de reconhecê-lo por falta de alegação da parte.

Com efeito, o processo administrativo fiscal deve guiar-se pela legalidade para apurar e auferir a ocorrência da hipótese de incidência. Para tanto, o administrador deve perseguir a verdade real, não se limitando as provas colacionadas nos autos pelos sujeitos, sob pena de violar a legalidade tributária.

Nesse sentido a Lei nº 9.784/99 traz em seus dispositivos mandamentos que expressam a adoção da verdade material no processo administrativo federal:

"Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

¹⁵⁵ Ob. cit., p. 45.

*Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o **órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.***" grifamos

Oportuna decisão proferida pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, demonstrando a observância do princípio da verdade material:

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL – NULIDADE. A não apreciação de documentos juntados aos autos depois da impugnação tempestiva e antes da decisão fere o princípio da verdade material, com ofensa ao princípio constitucional da ampla defesa. No processo administrativo predomina o princípio da verdade material, no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento. Preliminar acolhida. Recurso provido ¹⁵⁶".

Destarte, no ambiente em que se insere o processo administrativo fiscal, o dever da Administração Pública de buscar a verdade substancial para aplicação da regra jurídica não admite que a autoridade fiscal se baseie em mera ficção da ocorrência da hipótese de incidência.

¹⁵⁶ Acórdão n.º 103-19.789, do 1º Conselho de Contribuintes, DOU de 29/01/99.

3.3.7. Princípio da informalidade

Chamado também de *princípio do formalismo moderado*, consiste na adoção de ritos e formas simples, suficientes para propiciar um grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos sujeitos, como a contraditório e a ampla defesa. Segundo os ensinamentos de ODETE MEDAUAR, “se traduz na exigência de interpretação flexível e razoável quanto às formas, para evitar que estas sejam vistas como fim em si mesmas, desligadas das verdadeiras finalidades do processo¹⁵⁷”.

O princípio da informalidade não significa a ausência de ritos e formas, mas a sua utilização de maneira instrumental e não finalística. Ou seja, o processo não pode ser obstáculo ao alcance do fim desejado, que na esfera administrativa é o interesse público.

DINAMARCO, em valioso exame, ressaltou que “a observância empírica da ordem processual e das formas do procedimento, com prevalência da cláusula *due process of law*, é reconhecidamente penhor de segurança para os contendores. Sem transformar as regras formais do processo num sistema orgânico de armadilhas ardilosamente preparadas pela parte mais astuciosa e estrategicamente dissimuladas no caminho mais encauto, mas também sem renegar o valor que têm, o que se postula é, portanto, a colocação do processo em seu devido lugar de instrumento que não pretenda ir além de suas funções; instrumento cheio de dignidade e autonomia científica, mas nada mais do que instrumento”. Conclui o mestre que “o processo bem estruturado na lei

¹⁵⁷ *Direito Administrativo Moderno. ob.cit.*, p. 205.

e conduzido racionalmente pelo juiz cômico dos objetivos preestabelecidos é o melhor penhor da segurança dos litigantes¹⁵⁸”.

O princípio do formalismo moderado como preferem uns, ou do formalismo finalístico, como nomeiam outros, foi inserido na Lei nº 9.784/99, em seu art. 2º, parágrafo único, incisos VIII e IX, que estabelecem “a observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados”, assim como “a adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados”.

Com efeito, o art. 22 trás a regra aplicável ao estabelecer que “os atos do processo administrativo não dependem de forma determinada senão quando a lei expressamente a exigir”.

Os dispositivos inseridos na lei que disciplina o processo administrativo apontam claramente o objetivo traçado pelo legislador ao explicitar a imprescindibilidade apenas das formas essenciais à proteção dos direitos dos administrados, colocando em segundo plano as minúcias que não se prestam a garantir direitos.

A informalidade prestigiada no processo administrativo difere do formalismo exigido no processo civil e penal, que é previsto como meio de propiciar a igualdade das partes, além de funcionar como limite ao arbítrio do órgão julgador.

No processo administrativo, a flexibilização das formas tem por escopo garantir que o administrado exerça com plenitude a ampla defesa ao se ver diante de um

¹⁵⁸ DINAMARCO, Cândido Rangel. *A Instrumentalidade do Processo*. ob.cit., p. 383.

processo simples e acessível àqueles que não detêm a técnica jurídica. Dessa forma, em nome de informalidade, é possível a atuação do administrado no processo sem que esteja obrigatoriamente representado por advogado.

Tomando emprestadas as lições do mestre DINAMARCO, a afirmação de que o processo é um instrumento, é vaga e pouco acrescenta se não acompanhada da indicação dos objetivos a serem alcançados mediante seu emprego. A visão instrumentalista do processo conduz invariavelmente à sua visão como meio de realização dos seus objetivos eleitos, o que no processo administrativo coincidem com o interesse público.¹⁵⁹ Diante dessas premissas, pode-se concluir que meros vícios formais, de menor relevância, não podem servir de obstáculo à consecução dos fins pretendidos, em especial ao exercício do direito dos administrados.

Anote-se, todavia, que a dispensa de formalidade não pode se sobrepor à garantia do administrado ao devido processo legal, sobretudo, quando se tratar de contribuinte, uma vez que o processo fiscal, por objetivar o pagamento de crédito tributário, pode acarretar a constrição de bens. Portanto, nessas situações deve-se assegurar em sua plenitude a observância das garantias legais em nome da segurança jurídica do administrado.

3.3.8. Princípio da inadmissibilidade de provas ilícitas

As provas como meios hábeis a demonstrar a verdade dos fatos têm sua produção garantida no processo administrativo fiscal com amparo no princípio da ampla

¹⁵⁹ DINAMARCO, Cândido Rangel. *A Instrumentalidade do Processo*, ob.cit., pp. 206-207.

defesa e contraditório consagrados na Constituição Federal. No entanto, a Carta Maior impõem limites à produção de provas em seu art. 5º, LVI, ao dispor: *"são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos"*.

Essa regra imposta pela Constituição Federal foi reproduzida na Lei nº 9.784/99 em dois dispositivos, a saber:

Art 30. São inadmissíveis no processo administrativo as provas obtidas por meios ilícitos.

Art 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

(...)

§ 2º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

O art. 30 refere-se às provas ilícitas produzidas fora dos autos, enquanto que o parágrafo 2º do art. 38 trata de requerimento da parte para produção de provas dentro dos autos.

Antes de analisar as especificidades que envolvem o tema, há que se mencionar duas situações distintas: as *provas ilícitas*, genericamente denominadas, designam aquelas obtidas pela parte por intermédio da realização de uma conduta contrária à dispositivo previsto em regras jurídicas contidas no direito substantivo, como violação de domicílio, violação de sigilo, subtração de documentos, escuta clandestina, constrangimento físico ou moral para obtenção de confissões, enquanto as provas

denominadas de *ilegítimas*, são aquelas que foram produzidas com a violação de normas processuais, exemplificativamente, as violações contidas no art. 406 do *Código de Processo Civil* (A testemunha não é obrigada a depor de fatos: I – que lhe acarretem grave dano, bem como ao seu cônjuge e aos parentes consangüíneos ou afins, em linha reta, ou na colateral em segundo grau; II – a cujo respeito, por estado ou profissão, deva guardar sigilo).

A administração pública não pode produzir prova ilícita de qualquer espécie, muito menos violando garantias fundamentais como legalidade e moralidade. Entretanto, discute-se na doutrina a possibilidade de valoração de provas ilícitas em sentido *lato*, com base no princípio da proporcionalidade.

Para aqueles que defendem a inadmissibilidade absoluta de provas ilícitas no processo prevalece o entendimento de que o ilícito cometido será mais grave para a coletividade do que a eventual injustiça cometida contra a parte. Para essa corrente, denota-se o maior valor à segurança jurídica em detrimento da justiça.

Por outro lado, conforme lembra com propriedade SERGIO ANDRÉ ROCHA, esse posicionamento é capaz de levar ao absurdo de o julgador ter que proferir uma decisão com a consciência de que a mesma não reflete a melhor aplicação da norma jurídica ao caso concreto¹⁶⁰.

Nesse sentido, CANDIDO RANGEL DINAMARCO destaca a necessidade do julgador ponderar a valoração da prova ilícita:

¹⁶⁰ *In Processo administrativo fiscal - Controle administrativo do lançamento tributário*, p.164.

“a ineficácia das provas ilícitas constitui opção do constituinte de 1988, que sensível a clamores de parte da doutrina (Ada Pellegrine Grinover), quis ir além da mera imposição de sanções severas aos autores de ilicitudes na captação de fontes probatórias ou na realização da prova. Em si mesma, essa opção radical transgride princípios constitucionais do processo ao exigir que o juiz finja não conhecer de fatos seguramente comprovados, só por causa da origem da prova: a parte, que nem sempre será o sujeito responsável pela ilicitude (mas ainda quando o fosse), suportará invariavelmente essa restrição ao seu direito à prova, ao julgamento segundo a verdade e à tutela jurisdicional a que eventualmente tivesse direito¹⁶¹”.

A relativização da prova ilícita está calcada no princípio da proporcionalidade, razoabilidade e finalidade, que indicam a utilização da prova ilícita quando esse for o único meio possível e razoável de proteger valores mais urgentes e fundamentais¹⁶².

A opção pela valoração da prova ilícita denota a prevalência da justiça sobre a segurança jurídica formal, tendo em vista a razoabilidade e os interesses da coletividade indicarem que a decisão do julgador deve se basear em fatos verdadeiros demonstrados no processo.

Verifica-se, entretanto, que mesmo para a corrente que admite a utilização da prova ilícita, resta destacado que só será possível fazer uso dessas provas em situações extremamente restritas.

¹⁶¹ DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. São Paulo: Malheiros, 2001, v.II, p. 50.

¹⁶² Cf. MOREIRA, Egon Bockmann. *ob.cit.*, p. 348.

Com efeito, o parágrafo 2º do art. 38 da Lei nº 9.784/99 deixa claro que o julgador deve avaliar, fundamentadamente, a prova ilícita produzida pela parte, diante do caso concreto.

Compartilha desse entendimento EGON BOCKMANN MOREIRA, destacando que apenas e tão somente a prova ilícita obtida pelo administrado será passível de acolhimento:

“... frente ao particular valem as ponderações acima descritas. Uma vez existente a prova, e sendo juntada aos autos de processo, caberá ao órgão julgador avaliar – de forma fundamentada – se, frente às peculiaridades do caso concreto, ela merece ser aproveitada”.

Não obstante o debate travado na doutrina, o Poder Judiciário fixou entendimento no sentido de não admissão de provas ilícitas, como também daquelas que nela tiveram origem (*fruits of the poisonous tree*), seja no processo judicial ou administrativo¹⁶³.

¹⁶³ E M E N T A: PROVA PENAL - BANIMENTO CONSTITUCIONAL DAS PROVAS ILÍCITAS (CF, ART. 5º, LVI) - ILICITUDE (ORIGINÁRIA E POR DERIVAÇÃO) - INADMISSIBILIDADE - BUSCA E APREENSÃO DE MATERIAIS E EQUIPAMENTOS REALIZADA, SEM MANDADO JUDICIAL, EM QUARTO DE HOTEL AINDA OCUPADO - IMPOSSIBILIDADE - QUALIFICAÇÃO JURÍDICA DESSE ESPAÇO PRIVADO (QUARTO DE HOTEL, DESDE QUE OCUPADO) COMO "CASA", PARA EFEITO DA TUTELA CONSTITUCIONAL DA INVIOABILIDADE DOMICILIAR - GARANTIA QUE TRADUZ LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DO ESTADO EM TEMA DE PERSECUÇÃO PENAL, MESMO EM SUA FASE PRÉ-PROCESSUAL - CONCEITO DE "CASA" PARA EFEITO DA PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL (CF, ART. 5º, XI E CP, ART. 150, § 4º, II) - AMPLITUDE DESSA NOÇÃO CONCEITUAL, QUE TAMBÉM COMPREENDE OS APOSENTOS DE HABITAÇÃO COLETIVA (COMO, POR EXEMPLO, OS QUARTOS DE HOTEL, PENSÃO, MOTEL E HOSPEDARIA, DESDE QUE OCUPADOS): NECESSIDADE, EM TAL HIPÓTESE, DE MANDADO JUDICIAL (CF, ART. 5º, XI). IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO, PELO MINISTÉRIO PÚBLICO, DE PROVA OBTIDA COM TRANSGRESSÃO À GARANTIA DA INVIOABILIDADE DOMICILIAR - PROVA ILÍCITA - INIDONEIDADE JURÍDICA - RECURSO ORDINÁRIO PROVIDO. BUSCA E APREENSÃO EM APOSENTOS OCUPADOS DE HABITAÇÃO COLETIVA (COMO QUARTOS DE HOTEL) - SUBSUNÇÃO DESSE ESPAÇO PRIVADO, DESDE QUE OCUPADO, AO CONCEITO DE "CASA" -

CONSEQÜENTE NECESSIDADE, EM TAL HIPÓTESE, DE MANDADO JUDICIAL, RESSALVADAS AS EXCEÇÕES PREVISTAS NO PRÓPRIO TEXTO CONSTITUCIONAL. - Para os fins da proteção jurídica a que se refere o art. 5º, XI, da Constituição da República, o conceito normativo de "casa" revela-se abrangente e, por estender-se a qualquer aposento de habitação coletiva, desde que ocupado (CP, art. 150, § 4º, II), compreende, observada essa específica limitação espacial, os quartos de hotel. Doutrina. Precedentes. - Sem que ocorra qualquer das situações excepcionais taxativamente previstas no texto constitucional (art. 5º, XI), nenhum agente público poderá, contra a vontade de quem de direito ("invito domino"), ingressar, durante o dia, sem mandado judicial, em aposento ocupado de habitação coletiva, sob pena de a prova resultante dessa diligência de busca e apreensão reputar-se inadmissível, porque impregnada de ilicitude originária. Doutrina. Precedentes (STF).

ILICITUDE DA PROVA - INADMISSIBILIDADE DE SUA PRODUÇÃO EM JUÍZO (OU PERANTE QUALQUER INSTÂNCIA DE PODER) - INIDONEIDADE JURÍDICA DA PROVA RESULTANTE DA TRANSGRESSÃO ESTATAL AO REGIME CONSTITUCIONAL DOS DIREITOS E GARANTIAS INDIVIDUAIS. - A ação persecutória do Estado, qualquer que seja a instância de poder perante a qual se instaure, para revestir-se de legitimidade, não pode apoiar-se em elementos probatórios ilicitamente obtidos, sob pena de ofensa à garantia constitucional do "due process of law", que tem, no dogma da inadmissibilidade das provas ilícitas, uma de suas mais expressivas projeções concretizadoras no plano do nosso sistema de direito positivo. - A Constituição da República, em norma revestida de conteúdo vedatório (CF, art. 5º, LVI), desautoriza, por incompatível com os postulados que regem uma sociedade fundada em bases democráticas (CF, art. 1º), qualquer prova cuja obtenção, pelo Poder Público, derive de transgressão a cláusulas de ordem constitucional, repelindo, por isso mesmo, quaisquer elementos **probatórios que resultem** de violação do direito material (ou, até mesmo, do direito processual), não prevalecendo, em conseqüência, no ordenamento normativo brasileiro, em matéria de atividade probatória, a fórmula autoritária do "male captum, bene retentum". Doutrina. Precedentes.

A QUESTÃO DA DOUTRINA DOS FRUTOS DA ÁRVORE ENVENENADA ("FRUITS OF THE POISONOUS TREE"): A QUESTÃO DA ILICITUDE POR DERIVAÇÃO. - Ninguém pode ser investigado, denunciado ou condenado com base, unicamente, em provas ilícitas, quer se trate de ilicitude originária, quer se cuide de ilicitude por derivação. Qualquer novo dado probatório, ainda que produzido, de modo válido, em momento subsequente, não pode apoiar-se, não pode ter fundamento causal nem derivar de prova comprometida pela mácula da ilicitude originária. - A exclusão da prova originariamente ilícita - ou daquela afetada pelo vício da ilicitude por derivação - representa um dos meios mais expressivos destinados a conferir efetividade à garantia do "due process of law" e a tornar mais intensa, pelo banimento da prova ilicitamente obtida, a tutela constitucional que preserva os direitos e prerrogativas que assistem a qualquer acusado em sede processual penal. Doutrina. Precedentes. - A doutrina da ilicitude por derivação (teoria dos "frutos da árvore envenenada") repudia, por constitucionalmente inadmissíveis, os meios probatórios, que, não obstante produzidos, validamente, em momento ulterior, acham-se afetados, no entanto, pelo vício (gravíssimo) da ilicitude originária, que a eles se transmite, contaminando-os, por efeito de repercussão causal. Hipótese em que os novos dados probatórios somente foram conhecidos, pelo Poder Público, em razão de anterior transgressão praticada, originariamente, pelos agentes da persecução penal, que desrespeitaram a garantia constitucional da inviolabilidade domiciliar. - Revelam-se inadmissíveis, desse modo, em decorrência da ilicitude por derivação, os elementos probatórios a que os órgãos da persecução penal somente tiveram acesso em razão da prova originariamente ilícita, obtida como resultado da transgressão, por agentes estatais, de direitos e garantias constitucionais e legais, cuja eficácia condicionante, no plano do ordenamento positivo brasileiro, traduz significativa limitação de ordem jurídica ao poder do Estado em face dos cidadãos. - Se, no entanto, o órgão da persecução penal demonstrar que obteve, legitimamente, novos elementos de informação a partir de uma fonte autônoma de prova - que não guarde qualquer relação de dependência nem decorra da prova originariamente ilícita, com esta não mantendo vinculação causal -, tais dados probatórios revelar-se-ão plenamente admissíveis, porque não contaminados pela mácula da ilicitude originária. - A QUESTÃO DA FONTE AUTÔNOMA DE PROVA ("AN INDEPENDENT SOURCE") E A SUA DESVINCULAÇÃO CAUSAL DA PROVA ILICITAMENTE OBTIDA - DOUTRINA - PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - JURISPRUDÊNCIA

No mesmo sentido verificam-se decisões proferidas no âmbito administrativo:

EMENTA: PROVA ILÍCITA – Decisão fundamentada em prova ilícita, obtida com violação das garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa, chocam-se com a lei processual vigente, e caracterizam a nulidade absoluta da prova. Provimento do recurso para acolher a preliminar de improcedência do lançamento por carência de prova (Acórdão n.º 301-28.638, do Conselho de Contribuintes, de 17/02/98)”

COMPARADA (A EXPERIÊNCIA DA SUPREMA CORTE AMERICANA): CASOS "SILVERTHORNE LUMBER CO. V. UNITED STATES (1920); SEGURA V. UNITED STATES (1984); NIX V. WILLIAMS (1984); MURRAY V. UNITED STATES (1988)", v.g.. RHC 90376 / RJ - RIO DE JANEIRO RECURSO EM HABEAS CORPUS, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO DJ 18-05-2007 PP-00113. v.u. deu provimento ao recuso ordinário, nos termos do voto do Relator, para restabelecer a sentença penal absolutória proferida nos autos do Processo-crime nº 1998.001.082771-6 (19ª Vara Criminal da Comarca do Rio de Janeiro/RJ.)

CAPÍTULO IV

4. CRIAÇÃO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

4.1. Normas aplicáveis ao processo administrativo previdenciário fiscal

O processo administrativo fiscal previdenciário encontra-se num momento de transição em razão da recente criação da Receita Federal do Brasil.

Prevista originalmente na Medida Provisória nº 258, de 21 de junho de 2005, o seu artigo 3º dispunha acerca da competência da União, por meio da Receita Federal do Brasil, para a arrecadação, fiscalização, administração, lançamento e normatização do recolhimento das contribuições sociais.

Por falta de conversão em lei dentro do prazo legal, a MP nº 258 perdeu a eficácia. Posteriormente foi enviado ao Congresso Nacional o projeto de Lei nº 6.272/2005 que instituía a Receita Federal do Brasil e dispunha acerca da Administração Tributária Federal. Após dois anos de discussão, em 16 de março de 2007, foi finalmente aprovado originando a Lei nº 11.457.

A Exposição de Motivos do projeto destacava como objetivo principal da norma “a unificação nos órgãos do Ministério da Fazenda (MF) aos quais compete à administração tributária e aduaneira – particularmente as atividades de arrecadação, fiscalização e normatização, bem assim as de atividade jurídica de consultoria e representação judicial e extrajudicial - *da administração de todos os tributos e contribuições constitucionalmente atribuídos e destinados à União, inclusive e especialmente as contribuições sociais que atualmente se encontram sob a esfera de*

competência do Ministério da Previdência Social (MPS), nos termos do art. 11 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, e da Lei nº 11.098, de 13 de janeiro de 2005. Por conseguinte, extingue-se a Secretaria da Receita Previdenciária¹⁶⁴”.

Dentre as vantagens enumeradas para aprovação do projeto de lei, encontravam-se: o aumento do efetivo da força de trabalho; a eficiente prestação dos serviços demandados pela sociedade; o eficaz combate à sonegação, ao contrabando, ao descaminho e a toda sorte de evasão fiscal; a visão integral que a Secretaria da Receita Federal do Brasil terá sobre todo o processo tributário, sobre o sujeito passivo e seus atos jurídicos, oferecendo-lhe, por via de consequência, solução imediata e conclusiva das questões tributárias; a economia de tempo e precisão nas informações que o contribuinte terá ao obter, numa única administração tributária, os esclarecimentos que necessita; a redução de custos - tanto da administração tributária (custo público) quanto do sujeito passivo (custo privado) - acarretada pela simplificação de processos, pela uniformidade de legislação e de procedimentos e, ainda, pela racionalização de estruturas administrativas, do fisco e do sujeito passivo; e, finalmente, o fato de que o MPS cuidará de sua atividade fim que é a área de benefícios, podendo, assim, melhor estruturar-se e especializar-se, aumentando a qualidade de seu atendimento (Exposição de Motivos Interministerial nº 00144/2005 - MF/MPS/MP/AGU – de 25 de novembro de 2005).

¹⁶⁴ A Exposição de Motivos elencou outros objetivos pretendidos com a aprovação do Projeto de Lei: i) reorganização da administração fazendária da União por meio da simplificação de processos e de outras medidas de eficiência; ii) incrementação da arrecadação correspondente a tributos e contribuições federais, sem que disso decorra qualquer aumento da carga tributária; iii) racionalização e otimização dos trabalhos dessa função, no âmbito do Governo Federal; iv) aumento da independência da atuação da administração tributária v) aperfeiçoamento de sua integração e seus sistemas de atendimento e controle.

Dessa forma, o novo diploma legal, materializado na Lei nº 11.457/07 unificou a Secretaria da Receita Federal e a da Receita Previdenciária, criando uma única Secretaria, a da *Receita Federal do Brasil*.

A Secretaria da Receita Federal foi transformada em *Secretaria da Receita Federal do Brasil* subordinada ao Ministério de Estado da Fazenda, bem como foi extinta a Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social¹⁶⁵.

Nesse contexto, de acordo com a Lei nº 11.457/07, o processo administrativo de contribuições previdenciárias passou para Secretaria da Receita Federal do Brasil, cujas competências previstas no art. 2º abrangem *planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição*.

A nova regulamentação estabelece que os procedimentos fiscais e os processos administrativos fiscais de determinação e exigência de créditos tributários referentes às contribuições sociais previstas nas alíneas *a, b e c* do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91 serão regidos, a partir de abril de 2008, pelo Decreto nº 70.235/72.¹⁶⁶ Portanto, essa é a data prevista, como regra geral, para a unificação procedimental do processo administrativo tributário no âmbito federal.

¹⁶⁵ Art. 1º A Secretaria da Receita Federal passa a denominar-se Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão da administração direta subordinado ao Ministro de Estado da Fazenda.

art. 2º (...)

§ 4º Fica extinta a Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social.

¹⁶⁶ Reza o art. 25 da Lei 11.457/07:

Art. 25. Passam a ser regidos pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

Entretanto, a mesma lei trouxe outros prazos para aplicação do novo regime jurídico como o previsto para os *processos administrativos de consulta*, que terão início a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao da publicação da lei, ou seja, em 1º maio de 2007.

Com efeito, a autorização legal prescrita no art. 25, parágrafo primeiro, inciso I, para antecipação ou prorrogação da aplicação do novo regime jurídico ensejou a publicação do Decreto nº 6.103, de 30 de abril de 2007, antecipando para de maio de 2007 a aplicação do Decreto nº 70.235/72, no tocante aos *prazos processuais e a competência* para julgamento em primeira instância.

Verifica-se, portanto, que o prazo previsto para 1º de abril de 2008 não se aplica a todos os procedimentos previdenciários fiscais.

Quanto ao *processo de restituição, compensação, reembolso, imunidade e isenção das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei 8.212/91*, continuarão presididos pelas normas próprias do INSS, pois o Decreto nº 70.235/72 não dispôs sobre esses temas.

Com efeito, fica mantida, enquanto não modificados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a vigência dos convênios celebrados e dos atos normativos e administrativos editados pela Secretaria da Receita Previdenciária e pelo Ministério da Previdência Social e pelo INSS relativos à administração das contribuições a que se referem os arts. 2º e 3º desta Lei (art. 48 da Lei nº 11.457/07).

I - a partir da data fixada no § 1º do art. 16 desta Lei, os procedimentos fiscais e os processos administrativo-fiscais de determinação e exigência de créditos tributários referentes às contribuições de que tratam os arts. 2º e 3º desta Lei;

II - a partir da data fixada no *caput* do art. 16 desta Lei, os processos administrativos de consulta relativos às contribuições sociais mencionadas no art. 2º desta Lei.

No tocante ao número de normas que regulam o processo e o procedimento administrativo fiscal vale consignar que não são poucas as críticas da doutrina em relação à falta de sistematização adequada. MARCOS VINÍCIOS NEDER assevera que “o respeitável volume de regras jurídicas que se acumulam em nosso sistema tributário e a falta de melhor integração com o processo judicial tornam o processo administrativo fiscal pouco eficiente ¹⁶⁷”.

No Brasil prevalece o princípio da unicidade de jurisdição pelo qual cabe ao Poder Judiciário a solução de qualquer conflito de interesses (art. 5º, XXXV da Constituição Federal). O litígio entre contribuinte e Fisco fica submetido à apreciação do próprio Poder Executivo, conforme se depreende pela leitura do inciso LV do mesmo artigo 5º da Constituição Federal. No entanto, não está excluída a possibilidade de se levar a discussão ao Poder Judiciário, a quem, persistindo o conflito, caberá dar a última palavra.

Tal sistema, portanto, é marcado pela sobreposição de esferas de competência, com a repetição do processo em sua integralidade, o que acarreta desperdício de tempo e dinheiro público. Nesse sentido, JAMES MARINS assinala que "por falta de regime jurídico adequado, porém, quase não há aproveitamento do processo administrativo no plano judicial, sobrepondo-se a 'jurisdição administrativa' à jurisdição propriamente dita que é a judicial, causando evidente desgaste no aparelho estatal administrativo e judicial, com aumento de custos e desperdício de tempo"¹⁶⁸. Deveras, tudo que foi discutido na esfera administrativa será objeto novamente de debate perante o Poder Judiciário.

¹⁶⁷ *Ob. cit.*, p. 25.

¹⁶⁸ *Princípios Fundamentais do Direito Processual Tributário*, São Paulo: Dialética, 1998, p. 121.

No intuito de eliminar os problemas desse modelo, Rubens Gomes de Sousa, autor do Anteprojeto do atual Código Tributário Nacional, destinou dois livros a matéria processual, evitando-se a repetição inútil dos processos. Os Livros VII e IX dispunham dos processos tributário administrativo e judicial, tratando-os como complementares. A idéia central do autor era fazer com que o processo fiscal e o processo levado a efeito no Judiciário fossem complementares, e não repetitivos. Entretanto, essa disciplina foi retirada em sua integralidade do projeto original e a questão não ganhou a solução desejada.

Conforme reza a Constituição Federal de 1988, no inciso XI do art. 24, à União compete legislar concorrentemente sobre procedimento em matéria processual. Retornando ao passado para entendermos a competência atribuída pela Carta Máxima, em 05 de setembro de 1969 foi editado Decreto-Lei nº 822 baseado em ato institucional delegando competência para o Executivo legislar sobre processo administrativo de créditos tributários federais.¹⁶⁹ Em virtude dessa delegação, em 06 de março de 1972 foi expedido o Decreto nº 70.235 regulamentando o processo administrativo relativo à determinação e exigência dos créditos tributários federais.

Mesmo com a edição do referido diploma legal a falta de regulamentação adequada se manteve haja vista que ficaram de fora diversos procedimentos pertinentes ao processo fiscal como os relativos à aplicação de penalidades, isenções e incentivos fiscais.

¹⁶⁹ Dispunha o DECRETO-LEI Nº 822 - DE 5 DE SETEMBRO DE 1969 – DOU DE 05/09/1969:

OS MINISTROS DA MARINHA DE GUERRA, DO EXÉRCITO E DA AERONÁUTICA MILITAR, usando das atribuições que lhes confere o artigo 1º do Ato Institucional número 12, de 31 de agosto de 1969, combinado com o parágrafo 1º do artigo 2º do Ato Institucional número 5, de 13 de dezembro de 1968,
(...)

Art. 2º O Poder Executivo regulará o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários federais, penalidades, empréstimos compulsórios e o de consulta.

Essa omissão legislativa colaborou com a proliferação das normas infralegais, expedidas sucessivamente como as ordens de serviços, instruções normativas, portarias, pareceres etc.

Com efeito, antes da edição da recente lei que foi batizada de “Super Receita” (11.457/07), o processo administrativo fiscal previdenciário encontrava-se disposto na Portaria do Ministério da Previdência Social nº 520, de 19 de maio de 2004, que tratava do contencioso administrativo fiscal no âmbito do Instituto Nacional do Seguro Social. A Instrução Normativa do INSS nº 100, de 18 de dezembro de 2003 e a Instrução Normativa nº 3, de 14 de julho de 2005, da Secretária da Receita Previdenciária que revogou a primeira, também disciplinavam a matéria¹⁷⁰.

O Regimento Interno do Conselho de Recursos da Previdência Social, aprovado pela Portaria do Ministério da Previdência Social nº 88, de 22 de janeiro de 2004, previa a competência para julgamento em única instância dos recursos interpostos contra decisões do INSS, nos processos de interesse dos contribuintes¹⁷¹.

Com efeito, o Decreto nº 72.235/72 era aplicado subsidiariamente, conforme dispunha o art. 304 do Regulamento da Previdência Social – Decreto nº 3.048/99.

As Leis nº 8.212 e 8.213, de 24 de julho de 1991, no aspecto processual traziam pouquíssimos dispositivos, dentre os quais se destacavam os prazos para

¹⁷⁰ Esses atos normativos continuam vigendo em relação à matéria ainda não disciplinada, em razão do disposto no art. 48 da Lei 11.457/07;

¹⁷¹ Em face da edição da Lei 11.457/07 a Portaria 88/04 que disciplinava o Conselho de Recursos da Previdência Social foi revogada pela Portaria nº 323, de 29 de agosto de 2007. Assim, o CRPS passou a ter competência apenas para matéria relativa a benefícios. Em virtude da transferência de competências do Conselho de Recursos da Previdência Social para o Segundo Conselho de Contribuintes, foram criadas a Quinta e a Sexta Câmaras conforme dispõe a Portaria n.º 147, de 25 de junho de 2007, que disciplina o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

impugnação da notificação fiscal de lançamento de débito – NFLD (art. 37, § 1.º) e da necessidade de depósito de trinta por cento da exigência fiscal para recebimento do recurso (art. 126, § 1.º), respectivamente¹⁷².

O Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, dispunha timidamente, em poucos dispositivos sobre os aspectos processuais.

Com a edição da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, buscou-se uniformizar as regras para administração federal, além de introduzir importante referencial principiológico por tratar de princípios, direitos, deveres e critérios processuais informadores do processo administrativo federal.

Essa norma foi vista como fruto do amadurecimento de posições teóricas e jurisprudenciais, que foram positivadas a partir dos princípios Constitucionais¹⁷³.

Em que pese a Lei nº 9.784/99 ter significado importante avanço na sistematização das normas processuais no âmbito federal, a sua aplicação ao processo administrativo fiscal sofre resistência em virtude do art. 69 prever sua incidência de forma subsidiária¹⁷⁴.

¹⁷² O prazo para apresentação de impugnação da notificação fiscal de lançamento de débito – NFLD encontra-se atualmente previsto no Decreto 3.048, de 6 de maio de 1999, arts. 243, § 2.º e 293, §§ 1.º e 2.º com redação dada pelo Decreto 6.103, de 30 de abril de 2007.

¹⁷³ NEDER, Marcos Vinícios e LÓPES, Maria Teresa Martinez. *Processo Administrativo Fiscal Federal*. *ob.cit.*, p. 26-27.

¹⁷⁴ James Marins destaca a importância desse diploma normativo: “Do ponto de vista dogmático, embora o Código Tributário Nacional e o Decreto nº 70.235/72, não tenham adotado de forma expressa um sistema de princípios do procedimento e do processo, o recente advento da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (Lei Geral do Processo Administrativo Federal – LGPAF) inseriu no sistema importante referencial principiológico de Direito positivo ao elencar os princípios, critérios, direitos e deveres informativos do processo administrativo no âmbito federal”. (*Cf. Direito Processual Tributário Brasileiro – administrativo e Judicial*- p. 164).

No entanto, o art. 69 deve ser interpretado não como ordem para limitar à aplicação da Lei nº 9.784/99, mas como ressalva a incidência prioritária de leis especiais. O intérprete deve socorrer-se primeiramente da norma especial, para depois, em não encontrando disposição expressa, recorrer à norma geral.

Vale notar que o Decreto nº 72.235/72 não elencou de forma explícita qualquer princípio, o que permite adoção dos arrolados na Lei nº 9.784/99 complementando tal lacuna pricípiosológica. Destarte, a aplicação de ambos os diplomas normativos não demonstra ser inconciliável, mas complementar¹⁷⁵.

O Código Tributário Nacional e o Código de Processo Civil continuam sendo aplicados subsidiariamente.

Com efeito, dentre os atos infralegais editados pela Receita Federal do Brasil, após o novo regime, destacam-se dentre os de maior relevância, a Portaria nº 4.066, de 2 de maio de 2007, que trata do planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, revogada pela Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007, que continuou tratando do mesmo assunto; a Portaria nº RFB 10.875, de 16 de agosto de 2007, que disciplina processo administrativo fiscal relativo às contribuições sociais de que tratam os arts. 2º e 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007 e; a Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, que aprova os Regimentos Internos dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

¹⁷⁵ Idem, p. 249.

4.2. Principais alterações trazidas pela Lei 11.457/2007 – unificação da Receita Federal e Previdenciária

Dentre as principais novidades da Lei nº 11.457/07, observa-se a inserida no art. 16 ao dispor que: “A partir do 1º (primeiro) dia do 2º (segundo) mês subsequente ao da publicação desta Lei, o débito original e seus acréscimos legais, além de outras multas previstas em lei, relativos às contribuições de que tratam os arts. 2º e 3º desta Lei constituem dívida ativa da União”. Verifica-se que as referidas contribuições deixam de ser dívida ativa do INSS e passam para a União¹⁷⁶.

Conforme exposto no tópico antecedente, respeitados os prazos de transição, o processo e o procedimento administrativo-fiscais de determinação e exigência de créditos tributários referentes às contribuições sociais previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11 da nº Lei 8.212/91 e das contribuições instituídas a título de substituição passam a regidos pelo Decreto nº 72.235/72, que dispõe sobre processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União¹⁷⁷.

A capacidade tributária ativa para fiscalizar, cobrar e arrecadar as contribuições sociais foi transferida do INSS para a União, detentora da competência tributária para edição dessa espécie normativa. Por decorrência lógica, o processo

¹⁷⁶ No regime vigente até a edição da Lei 11.457/07 verificava-se a presença do fenômeno da parafiscalidade, através do qual a União delegava a fiscalização e arrecadação das contribuições sociais a órgãos públicos descentralizados da administração direta. Com efeito, a medida provisória n.º 222/04, que foi convertida na Lei 11.098, de 13 de janeiro de 2005, atribuía a arrecadação, fiscalização, lançamento e normatização de receitas previdenciárias ao Ministério da Previdência Social através da Secretaria da Receita Previdenciária. Anteriormente, a capacidade tributária ativa pertencia ao INSS. Com a criação da Receita Federal do Brasil as funções de planejamento, execução, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais concentraram-se em um único órgão da administração direta, subordinado ao Ministro da Fazenda. Vale salientar que a capacidade tributária ativa manteve-se com a União, titular da competência constitucional para instituição desses tributos, que passou a exercê-la por meio da Receita Federal do Brasil.

¹⁷⁷ Tendo em conta que as contribuições sociais passaram para competência da Receita Federal do Brasil, por decorrência lógica passam a ser regidos pelo diploma legal que regulamenta os processos de arrecadação e exigência dos créditos tributários da União.

administrativo fiscal referente às contribuições sociais passa a ser disciplinado pela mesma norma que já regia os processos fiscais dos créditos da referida pessoa política.

Outra alteração que merece destaque diz respeito à transferência da competência para julgamento de recursos das contribuições sociais acima mencionadas, do Conselho de Recursos da Previdência Social para o Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Para o exercício da referida competência serão instaladas no Segundo Conselho de Contribuintes, na forma da regulamentação pertinente, Câmaras especializadas, observada a composição prevista na parte final do inciso VII do *caput* do art. 194 da Constituição Federal.

Para atender o comando supra mencionados foram instaladas a Quinta e a Sexta Câmaras através da Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, expedida pelo Ministro da Fazenda, que aprova os Regimentos Internos dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A composição dessas duas Câmaras está disposta no art. 8º do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, que em respeito ao caráter democrático e descentralizado da administração (art. 194, VI da CF)¹⁷⁸ previu a seguinte distribuição i) cada Câmara será composta de oito conselheiros titulares e de até seis conselheiros suplentes, de reconhecida competência e possuidores de conhecimentos especializados em assuntos tributários; ii) metade dos conselheiros e dos suplentes de *representantes da Fazenda Nacional*, ocupantes de *cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil*; iii) um quarto dos conselheiros e dos suplentes *representantes dos contribuintes*,

¹⁷⁸ A Carta Maior, em seu artigo 194, VII, prescreve que a seguridade social será organizada com observância do caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados. Contudo, denota-se que os aposentados não fizeram parte da composição da Quinta e Sexta Câmaras do Conselho de Contribuintes. Isso se justifica em razão do fato dos aposentados não custearem a seguridade social.

indicados por entidades de classe de suas categorias econômicas de nível nacional; iv) um quarto dos conselheiros e dos suplentes *representantes dos trabalhadores*, indicados por entidades de classe ou sindicais de nível nacional.

A Portaria MF nº 147/07 prevê no § 1º do art. 5º que no prazo de 30 (trinta) dias da data de sua publicação, ou seja, em 25 de julho de 2007, os processos administrativo-fiscais referentes às contribuições sociais previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição, que se encontrarem no Conselho de Recursos da Previdência Social serão encaminhados ao Segundo Conselho de Contribuintes e distribuídos por sorteio para a Quinta e Sexta Câmaras, ou, se cabível, à Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Aplica-se o Regimento Interno do Conselho de Recursos da Previdência Social (RICRPS), aprovado pela Portaria do Ministro da Previdência Social nº 88, de 22 de janeiro de 2004 aos recursos interpostos até 25 de julho de 2007, nos processos administrativo-fiscais em trâmite perante o referido Conselho, conforme reza o § 2º do art. 5º da Portaria MF nº 147/07 do Ministério da Fazenda. No entanto, os julgamentos e atos processuais pendentes nos processos encaminhados ao Segundo Conselho de Contribuintes serão regulados pelo respectivo regimento interno.

Oportuno ressaltar que a Lei nº 11.457/07 tratou de reforçar o comando constitucional previsto no inciso XI do artigo 167¹⁷⁹ que veda a utilização dos recursos

¹⁷⁹ Inserido pela emenda constitucional n.º 20, de 15 de dezembro de 1998.

provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II¹⁸⁰, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201.

Com efeito, de acordo com o previsto no § 1º do art. 2º da Lei nº 11.457/07, o produto da arrecadação das contribuições especificadas no *caput* deste artigo e acréscimos legais incidentes serão destinados, em caráter exclusivo, ao pagamento de benefícios do Regime Geral de Previdência Social e creditados diretamente ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social, de que trata o art. 68 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

Ademais, como meio de controle, o § 2º previu que a Secretaria da Receita Federal do Brasil prestará contas anualmente ao Conselho Nacional de Previdência Social dos resultados da arrecadação das contribuições sociais destinadas ao financiamento do Regime Geral de Previdência Social e das compensações a elas referentes.

¹⁸⁰ Reza o artigo 195, I, “a”, e II da CF: Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

(...)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

CAPÍTULO V

5. FASES PROCEDIMENTO E DO PROCESSO ADMINISTRATIVO PREVIDENCIÁRIO FISCAL

5.1. Da Instauração - início da ação fiscal

De acordo com o art. 2º do Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, com redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 30 de abril de 2007, os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada *Mandado de Procedimento Fiscal (MPF)*, instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Entende-se por procedimento de fiscalização, as ações que objetivam a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos e contribuições administradas pela Receita Federal do Brasil, bem assim da correta aplicação da legislação do comércio exterior, podendo resultar em constituição de crédito tributário ou apreensão de mercadorias.

Com efeito, o Mandado de Procedimento Fiscal é o documento que autoriza o Auditor Fiscal a dar início à fiscalização. “O MPF destina-se a dar

publicidade da autorização emitida para a realização do procedimento de fiscalização, no contexto dos atos privativos da Administração Tributária¹⁸¹”.

Segundo SINÉSIO CYRINO DA COSTA FILHO¹⁸² o MPF é uma garantia do cidadão-contribuinte, decorrente do Estado Democrático de Direito, pois através desse documento emitido pela AFRFB o sujeito passivo toma conhecimento dos objetivos da fiscalização e de todos os seus aspectos como período de apuração, o agente que procederá a fiscalização e qual é o tributo objeto de verificação.

Excepcionalmente admite-se o início do procedimento fiscal com a expedição do *MPF especial*, posteriormente, no prazo de cinco dias, nas hipóteses em que o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil verificar flagrante constatação de contrabando, descaminho ou qualquer outra prática de infração à legislação tributária, em que o retardamento do início do procedimento fiscal coloque em risco os interesses da Fazenda Nacional pela possibilidade de subtração de prova¹⁸³.

Foi atribuída competência ao Secretário da Receita Federal do Brasil para estabelecer os modelos e as informações constantes do MPF, os prazos para sua execução, as autoridades fiscais competentes para sua expedição, bem como demais

¹⁸¹ TORRES, Heleno Taveira. Coordenação e outros. *Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados*. São Paulo: Quartier Latin, p. 232.

¹⁸² *In Processo Administrativo Fiscal Previdenciário*, ob.cit. p. 62.

¹⁸³ Dispõe o § 1.º, do art. 5.º da Portaria 11.371 de 12 de dezembro de 2007, acerca do procedimento que deverá ser observado pela Autoridade Fiscal na hipótese de iniciar a fiscalização sem a expedição do MPF: Art. 5.º (...)

§ 1º Para fins do disposto neste artigo, o AFRFB deverá lavrar termo circunstanciado, mencionando tratar-se de procedimento fiscal amparado por este artigo e contendo, no mínimo, as seguintes informações:

I - dados identificadores do sujeito passivo;

II - natureza do procedimento fiscal e descrição dos fatos, bem assim o rol dos livros, documentos ou mercadorias objeto de retenção ou apreensão, se houver;

III - nome e matrícula do AFRFB responsável pelo procedimento fiscal;

IV - nome, número do telefone e endereço funcional do chefe do AFRFB a que se refere o inciso III.

§ 2º Do termo referido no parágrafo anterior será dada ciência ao sujeito passivo, sendo-lhe fornecida cópia.

hipóteses de dispensa ou situações em que seja necessário o início do procedimento antes da expedição do MPF, nos casos em que haja *risco aos interesses da Fazenda Nacional* (§ 4º do art. 2.º do Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, com redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 30 de abril de 2007). Atendendo a referida atribuição, o Secretário da Receita Federal do Brasil expediu a Portaria nº 4.066, de 2 de maio de 2007, disciplinando a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e, posteriormente, a revogou através da Portaria nº 11.371 expedida em 12 de dezembro de 2007, que regulou a mesma matéria.

A Portaria RFB nº 11.371/07 aprovou três modalidades de Mandado de Procedimento Fiscal: i) Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F); ii) Mandado de Procedimento Fiscal - Especial (MPF-E); e iii) Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência (MPF-D).

Cada Mandado de Procedimento Fiscal tem uma finalidade específica. Além das hipóteses já explicitadas que autorizam a expedição de Mandado de Procedimento Fiscal Especial, será emitido: i) *Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F)*, nas ações que objetivam a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo relativas aos tributos administrados pela RFB, bem como da correta aplicação da legislação do comércio exterior, podendo resultar em constituição de crédito tributário, apreensão de mercadorias, representações fiscais, aplicação de sanções administrativas ou exigências de direitos comerciais e ii) *Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência (MPF-D)* nas ações destinadas a coletar

informações ou outros elementos de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual.

As autoridades legitimadas para emissão do Mandado de Procedimento Fiscal, observadas suas respectivas atribuições regimentais, são: I - Coordenador-Geral de Fiscalização; II - Coordenador-Geral de Administração Aduaneira; III - Superintendente da Receita Federal do Brasil; IV - Delegado de Delegacia da Receita Federal do Brasil, de Delegacia da Receita Federal do Brasil Previdenciária, de Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização, de Delegacia Especial de Instituições Financeiras e de Delegacia Especial de Assuntos Internacionais; V- Inspetor - Chefe das unidades constantes do Anexo VII, da Portaria nº 11.371/07.

Emitido o Mandado de Procedimento Fiscal, a Autoridade Fiscal dará ciência ao sujeito passivo através de intimação, por uma das formas previstas no art. 23, do Decreto nº 70.235/72: *i) pessoal*, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; *ii) por via postal*, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; *iii) por meio eletrônico*, com prova de recebimento no domicílio tributário do sujeito passivo ou mediante registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo, de acordo com regulamentação da Administração Tributária.

Com efeito, a Portaria RFB nº 11.371/07 limitou a forma de emissão do MPF pela autoridade outorgante, ao prever que se dará exclusivamente por via eletrônica, mediante a utilização de certificado digital válido, conforme modelos

constantes dos Anexos de I a III. Consta ainda previsão, de que o sujeito passivo será cientificado por intermédio da Internet, no endereço eletrônico da Receita Federal do Brasil - www.receita.fazenda.gov.br, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal (art. 4º, parágrafo único).

Por se tratar de instrumento hábil a dar publicidade ao sujeito passivo dos atos de fiscalização a que será submetido, a legalidade desse dispositivo é questionável na medida em que restringe e pode até obstar a cientificação do contribuinte quanto aos atos da administração pública. Não se pode esquecer que os procedimentos de fiscalização disciplinados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil têm abrangência nacional, não obstante o país tenha por característica a notória disparidade regional. Assim, uma empresa fiscalizada na interior do Nordeste possivelmente não terá os mesmos aparatos tecnológicos que uma situada no Sudeste. É possível que o sujeito passivo não tenha acesso as informações constantes no MPF que se encontrará disponível, de acordo com a Portaria, exclusivamente na via eletrônica.

Nesse caso pode restar configurada ofensa ao princípio da publicidade, com reflexos na ampla defesa, maculando eventual lançamento fiscal que decorra dos atos de fiscalização.

Sublinhe-se que os prazos máximos de validade do Mandado de Procedimento Fiscal são de cento e vinte dias quando se tratar de MPF – F (procedimento de fiscalização) e MPF- E (especial – emitido nas hipóteses elencadas no art. 5.º da Portaria RFB nº 11.371/07) e de sessenta dias para o MPF-D (procedimento de diligência).

Esses prazos poderão ser prorrogados pela autoridade outorgante tantas vezes quanto necessário, observado, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimentos de diligência.

A extinção do Mandado de Procedimento Fiscal se opera pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio, com a ciência do sujeito passivo, ou pelo decurso do prazo. A ocorrência dessa última hipótese não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de um novo para a conclusão do procedimento fiscal, vedada a indicação do mesmo Auditor Fiscal responsável pela execução do Mandado extinto¹⁸⁴.

Conforme mencionado, o Mandado de Procedimento Fiscal deverá ser apresentado pelos Auditores no início do procedimento fiscal. No entanto, esse só se considera iniciado, após o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária (Decreto nº 70.235/72, art. 7.º, I). A ação fiscal só começa com a notificação ao sujeito passivo através do Termo de Início da Ação Fiscal - TIAF.

O TIAF tem por finalidades cientificar o sujeito passivo de que ele se encontra sob ação fiscal e intimá-lo a apresentar, em dia e em local nele determinados, os documentos necessários à verificação do regular cumprimento das obrigações previdenciárias principais e acessórias, os quais deverão ser deixados à disposição da fiscalização até o término do procedimento fiscal. (Instrução Normativa MPS/SRP nº 3,

¹⁸⁴ Cf. previsto no art. 15 da Portaria RFB nº 11.371, de 12/12/2007. Vale consignar, que em função do interesse público perseguido no processo administrativo fiscal, a autoridade responsável tem o dever de emitir novo *mandado* para conclusão do procedimento fiscal. Não há discricionariedade, mas dever de agir, em face da natureza dos interesses envolvidos.

de 14/07/ 2005 com nova redação dada pela Instrução Normativa MPS/SRP nº 23, de 30/04/2007)¹⁸⁵.

O Código Tributário Nacional é enfático ao determinar a lavratura do termo de início do procedimento de fiscalização:

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

Portanto, o procedimento de fiscalização se deflagra a partir do momento em que a autoridade fiscal competente reduz por escrito o primeiro ato tendente a verificação da obrigação tributária e dá ciência desse ato ao sujeito passivo.

O início da ação fiscal tem como efeito a exclusão da espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores. Destarte, após a ciência do sujeito passivo através do TIAF cessa a possibilidade de realizar a denúncia espontânea, o que significa

¹⁸⁵ Em razão do disposto no art. 48 da Lei 11.457/07, fica mantida enquanto não modificada pela Secretária da Receita Federal do Brasil, a vigência dos atos normativos e administrativos editados pela Secretaria da Receita Previdenciária.

que não é mais permitido o recolhimento do tributo sem penalidade (§ 1º do art. 7º do Decreto nº 70.235/72)¹⁸⁶.

O artigo 138 do CTN dispõe acerca da espontaneidade:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

A denúncia espontânea exclui a condição de infrator do contribuinte e permite o pagamento do tributo com juros e correção sem a incidência de multa. Discute-se se além da multa punitiva a moratória também estaria abrangida pelo preceito.

Trazendo luz à discussão, o Supremo Tribunal Federal expediu Enunciado nº 565 com o seguinte teor: *A multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência*. Em razão de seu caráter punitivo reafirmado pelo Supremo, a multa moratória também estaria excluída com a denúncia espontânea. Subsiste apenas o dever de pagar o tributo com juros e correção, excluindo-se as penalidades.

¹⁸⁶ Dispõe o CTN em seu art. 138: Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Ao discorrer sobre o tema, EDUARDO DOMINGOS BOTALLLO lembra que há decisões administrativas e judiciais defendendo a impossibilidade de aplicação do art. 138 às responsabilidades acessórias autônomas. Entretanto, observa o autor que a inserção da expressão “se for o caso” autoriza a exclusão da responsabilidade em determinadas situações, ainda que não haja pagamento, como na ocorrência de violação às obrigações acessórias. Acrescido a isso, assevera que o CTN adota como diretriz a “interpretação favorável ao acusado”, o que nos força a concluir juntamente com o citado mestre que não se pode restringir o campo de aplicação do instituto da denúncia espontânea por ser contrário ao ordenamento jurídico¹⁸⁷.

Oportuno salientar que não basta qualquer atividade por parte da fiscalização fazendária para excluir a denúncia espontânea, como pode levar a crer a leitura isolada do parágrafo único do artigo 138 do CTN. É necessário, como bem explicitado no decreto que regulamenta o processo administrativo fiscal, a regular cientificação do contribuinte quanto ao início da atividade fiscalizadora ou de qualquer ato da administração no sentido de apuração da obrigação tributária.

No tocante ao parcelamento de débito, quando precedido de denúncia espontânea, a incidência das penalidades também foi objeto de divergências. Os defensores do benefício baseavam-se no argumento de que o parcelamento por ser forma de novação, geraria o efeito de cancelamento da dívida fiscal em atraso com a extinção das penalidades¹⁸⁸. Essa tese não prevaleceu.

¹⁸⁷ *Curso de Processo Administrativo Tributário, ob. cit.*, p. 139.

¹⁸⁸ BOTALLLO, Eduardo Domingos. *op. cit.*, p. 142.

O legislador pôs fim a celeuma ao incluir o art. 155-A no CTN, (lei complementar 105/2001) que passou a prever expressamente a incidência de juros e multa no caso de parcelamento do crédito tributário, além de equipará-lo à moratória.

Vale ressaltar que o Mandado de Procedimento Fiscal é importante instrumento de controle na medida em que deve indicar o tributo ou contribuição objeto do procedimento fiscal a ser executado, o período de apuração, bem como as verificações relativas à correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo e o agente responsável pela fiscalização. Segundo MARCOS VINÍCIOS NEDER e MARIA TERESA MARTINEZ LOPES o MPF “inovou a dar conhecimento do conteúdo dessas diretrizes internas ao contribuinte¹⁸⁹”.

Corroborando sua relevante finalidade de meio de controle dos atos de fiscalização, qualquer alteração do MPF deve ser registrada pela autoridade outorgante, bem como cientificada ao sujeito passivo. Assim, a prorrogação de prazo, a inclusão, exclusão ou substituição de agente fiscal responsável pela sua execução ou supervisão, eventuais mudanças relativas a tributos ou contribuições a serem examinados, bem com período de apuração, deverão obrigatoriamente serem comunicadas ao contribuinte¹⁹⁰.

¹⁸⁹ Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, *ob. cit.* p. 111.

¹⁹⁰ A Portaria RFB nº11.371/07 em consonância com o princípio da publicidade já discorrido em tópico anterior, que não deixa de coroar a ampla defesa consagrada na Carta Maior, dispõe em seu Art. 18: Os MPF emitidos e suas alterações permanecerão disponíveis para consulta na Internet, mediante a utilização do código de acesso de que trata o art. 4º, parágrafo único, mesmo após a conclusão do procedimento fiscal correspondente.

5.1.2. Dos efeitos do não cumprimento do MPF

Segundo o art.7º da Portaria RFB nº 11.371/07, o Mandado de Procedimento Fiscal conterá: *i)* a numeração de identificação e controle; *ii)* os dados identificadores do sujeito passivo; *iii)* a natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência); *iv)* o prazo para a realização do procedimento fiscal; *v)* o nome e a matrícula do AFRFB responsável pela execução do mandado; *vi)* o nome, o número do telefone e o endereço funcional do chefe do AFRFB a que se refere o inciso *v*; e *vii)* o nome, a matrícula e o registro de assinatura eletrônica da autoridade outorgante e, na hipótese de delegação de competência, a indicação do respectivo ato.

Conforme examinado, o MPF contém dados que descrevem e, portanto, delimitam a atuação da autoridade fiscal durante a execução da fiscalização. Diante de tal fato, oportuno analisar quais seriam as conseqüências decorrentes do descumprimento de algum procedimento nele inserido.

A matéria mostrou-se polêmica na jurisprudência administrativa. É possível encontrar decisões do Conselho de Contribuintes em sentidos opostos.

O órgão de julgamento administrativo já decidiu que omissões ou incorreções no MPF não têm o condão de gerar nulidade ao lançamento fiscal ou auto de infração:

IRPJ - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - MPF - AUSÊNCIA DE NULIDADE - O MPF - Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Seu vencimento não constitui, por si só, causa de nulidade do lançamento e nem provoca a

reaquisição de espontaneidade por parte do sujeito passivo. Eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não são causa de nulidade do auto de infração (Primeiro Conselho de Contribuintes. Acórdão n.º 105-16209. Recurso n.º 148794. Sessão de 07/12/2006).

NORMAS PROCESSUAIS. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. Os vícios no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF-F) não têm o condão de anular lançamento tributário, vez que não há previsão legal expressa neste sentido (Segundo Conselho de Contribuintes. Acórdão n.º 202-16.160. Recurso n.º 126.612. Sessão de 22/02/2005).

Diversamente, no acórdão n.º 101-94.116, produzido no Recurso de Ofício n.º 13.052, sessão de 27/02/03, o órgão administrativo entendeu que *“é inválido lançamento de crédito tributário formalizado por agente do Fisco relativo a tributo não indicado no MPF- F”*.

No mesmo sentido foi proferido o seguinte acórdão, cuja ementa dispõe:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NORMAS PROCESSUAIS – NULIDADE – Afora as hipóteses de expressa dispensa do MPF, é inválido o lançamento de crédito tributário formalizado por agente do Fisco relativo a tributo não indicado no MPF-F, bem assim cujas irregularidades apuradas não repousam nos mesmos elementos de prova que serviram de base a lançamentos de tributo expressamente indicado no mandado. Recurso de ofício a que se nega provimento (Primeiro Conselho de Contribuintes. Acórdão n.º 101-94497. Recurso n.º 132.783. Sessão de 30/01/2004).

Em que pese a falta de firmeza do órgão de julgamento administrativo, o MPF tem dupla finalidade. De um lado é meio de autocontrole da própria administração. Por outro, é instrumento de garantia do contribuinte sobre os atos que serão praticados pelo agente fiscal legalmente designado.

Por essa razão, não se coaduna com o os preceitos encampados na Constituição Federal o entendimento segundo o qual o desatendimento do seu conteúdo durante a fiscalização não macula o lançamento fiscal.

A partir do momento que é obrigatório dar-se ciência do conteúdo do MPF ao contribuinte, nasce para esse o direito subjetivo de exigir o seu fiel cumprimento.

Dessa forma, encontramos a melhor exegese nas decisões que acolhem o posicionamento no sentido de que a irregularidade no MPF caracteriza vício passível de nulidade do lançamento fiscal, em especial, quando acarretar ofensa à ampla defesa ou qualquer princípio correlato, entendido como garantia do contribuinte. Esse entendimento não se aplicaria apenas nas hipóteses de vícios sanáveis com a repetição do ato, desde que não tenham afrontado os direitos do contribuinte.

Com efeito, a ausência do MPF também é capaz de fulminar a validade do lançamento fiscal. “A sua ausência fere de morte o procedimento fiscal realizado, restando apenas à Administração Tributária declarar a nulidade do ato lavrado¹⁹¹”.

¹⁹¹ Cf. entendimento de Sinésio Cyrino da Costa Filho. *In* Processo Administrativo Fiscal Previdenciário, *ob. cit.*, p. 63. No mesmo sentido os Professores Roque Antonio Carrazza e Eduardo Domingos Bottallo asseveram que “A partir da criação da figura do MPF, em suas várias modalidades, agir fazendário, na esfera federal, sofreu expressiva limitação, já que este documento tornou-se juridicamente imprescindível a validade dos procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF, que sejam instaurados a descoberto do competente MPF, são inválidos e, nesta medida, tísam de irremediável nulidade as

5.1.3. Poderes da administração x garantias do sujeito passivo na execução da ação fiscal

O sujeito passivo tem o dever de prestar informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos, o que inclui prestar declarações, esclarecimentos, exhibir livros ou documentos.

A obrigação de colaboração do contribuinte está contida em diversos dispositivos legais. A Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo federal, em seu art. 4º, IV, estabelece dentre as obrigações do administrado a de *prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos*.

No mesmo sentido encontra-se o comando contido no art. 197 do Código Tributário Nacional ao determinar a *obrigatoriedade da prestação de informações, mediante intimação escrita, à autoridade administrativa sobre bens, negócios ou atividades de terceiros*.

Especificamente no campo das contribuições sociais, a Lei nº 8.212/91 que institui o Plano de Custeio, em seu art. 32, III e IV, dispõe que a empresa é obrigada prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e ao Departamento da Receita Federal - DRF todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização, além de informar mensalmente, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.

providências fiscais eventualmente adotadas contra o contribuintes”(Cf. *Mandado de Procedimento Fiscal e Espontaneidade*”, *Revista de Direito Tributário*, n.º 80, Dialética, São Paulo, maio de 2002, p. 104).

Com efeito, para atender esse mandamento legal foi editado o Decreto nº 2.803/98 que trouxe a definição do referido documento: GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

Destarte, a GFIP tem a relevante finalidade de abastecer o Cadastro Nacional de Informações Sociais – CNIS, com os dados acerca dos segurados que prestam serviços para as empresas, identificando-os nominalmente, informando acerca da respectiva remuneração e a alíquota correspondente ao seu grau de risco.

O descumprimento da obrigação acessória prevista no art. 32, IV, da Lei 8.212/91 enseja a aplicação de multa ao sujeito passivo prevista dos parágrafos 4º ao 8º do mesmo dispositivo legal, graduada de acordo com o número de segurados, além de acarretar impedimento para expedição de Certidão Negativa de Débito – CND (§ 10º).

Dada a relevância da GFIP como instrumento de controle de dados, a empresa deverá apresentá-la mesmo quando não ocorrerem fatos geradores de contribuição previdenciária, sob pena de multa.

Com efeito, omitir informações ou prestar informações falsas às autoridades fazendárias caracteriza crime contra a ordem tributária, previsto na previsto no art. 1º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

Ademais, a recusa ou sonegação de qualquer documento poderá dar ensejo ao lançamento de ofício da importância que a autoridade fiscal reputar devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

No entanto, oportuno lembrar que o administrado tem o direito a não auto-incriminação, ou seja, não pode ser compelido a produzir prova que acarrete

responsabilização na esfera penal. Essa prerrogativa decorre da interpretação dada ao dispositivo constitucional que assegura o direito ao silêncio – art. 5º, LXIII. A Suprema Corte já se manifestou no sentido de que essa garantia não se restringe ao preso, mas se estende a qualquer pessoa que possa vir a ser presa ou ameaçada de prisão pelas autoridades públicas¹⁹².

Há determinadas condutas na esfera tributária que são tipificadas criminalmente. Presente uma dessas hipóteses, a garantia constitucional ao silêncio se sobrepõe ao dever de colaboração do sujeito passivo.

Dessa forma, o contribuinte, em regra, está obrigado a prestar as informações que colaborarem com a fiscalização, ficando apenas isento desse dever, se esses fatos configurarem crime.

Em consonância com os deveres do administrado o ordenamento jurídico investe a Administração Pública de poderes que permitem a verificação da obrigação tributária, como a autorização para o ingresso nos estabelecimentos, o direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou

¹⁹² Nesse sentido, a seguinte passagem da ementa de decisão proferida no HC nº 79.812, *verbis*: "COMISSÃO PARLAMENTAR DE INQUÉRITO - PRIVILÉGIO CONTRA A AUTO-INCRIMINAÇÃO - DIREITO QUE ASSISTE A QUALQUER INDICIADO OU TESTEMUNHA - IMPOSSIBILIDADE DE O PODER PÚBLICO IMPOR MEDIDAS RESTRITIVAS A QUEM EXERCE, REGULARMENTE, ESSA PRERROGATIVA - PEDIDO DE HABEAS CORPUS DEFERIDO. - O privilégio contra a auto-incriminação - que é plenamente invocável perante as Comissões Parlamentares de Inquérito - traduz direito público subjetivo assegurado a qualquer pessoa, que, na condição de testemunha, de indiciado ou de réu, deva prestar depoimento perante órgãos do Poder Legislativo, do Poder Executivo ou do Poder Judiciário. - O exercício do direito de permanecer em silêncio não autoriza os órgãos estatais a dispensarem qualquer tratamento que implique restrição à esfera jurídica daquele que regularmente invocou essa prerrogativa fundamental. Precedentes. O direito ao silêncio - enquanto poder jurídico reconhecido a qualquer pessoa relativamente a perguntas cujas respostas possam incriminá-la (*nemo tenetur se detegere*) - impede, quando concretamente exercido, que aquele que o invocou venha, por tal específica razão, a ser preso, ou ameaçado de prisão, pelos agentes ou pelas autoridades do Estado. (...)" (Rel. Min. Celso de Mello, DJ 16.02.01). Essa orientação, amplamente consolidada na jurisprudência da Corte (dentre tantos: HC nº 83.357, Rel. Min. Nelson Jobim, DJ 26.03.04; HC nº 79.244, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 24.03.00; HC nº 86.274-MC, de minha relatoria, DJ 20.10.05).

fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores.

Prescreve o Código Tributário Nacional:

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

O Plano de Custeio (Lei nº 8.212/91) confere prerrogativa ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e ao Departamento da Receita Federal - DRF de

examinar a contabilidade da empresa, ficando obrigados a empresa e o segurado a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados (art. 33, § 1º)¹⁹³.

O Auditor Fiscal intimará o sujeito passivo a apresentar documentos e informações no decorrer do procedimento fiscal, através de Termo de Intimação para Apresentação de Documentos (TIAD).

O sujeito passivo deverá apresentar a documentação e as informações no prazo fixado pelo AFRFB, que será de, no máximo, dez dias úteis, contados da data da ciência do respectivo TIAD e de 20 dias quando se tratar de intimação para apresentação de dados em meio digital ou assemelhado.

Ao longo do procedimento fiscal o AFRFB poderá emitir mais de um TIAD visando à complementação, à solicitação de novos documentos ou, facultativamente, à reiteração de intimações anteriores.

¹⁹³ O art. 9º da Lei 11.457/07 deu nova redação ao art. 6º da Lei 10.593/02 que dispõe acerca das atribuições dos AFRFB, que passou a dispor: “Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

- a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;*
- b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais;*
- c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;*
- d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal;*
- e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária;*
- f) supervisionar as demais atividades de orientação ao contribuinte;*

A não apresentação dos documentos no prazo fixado no TIAD ensejará a lavratura do competente Auto de Infração, sem prejuízo da aplicação de outras penalidades previstas em lei.

Outrossim, o art. 200 do Código Tributário Nacional propicia meios de cumprimento da fiscalização, ao dispor que “as autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação dê medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção.” Portanto, o embaraço infundado à fiscalização poderá acarretar a requisição de força policial.

O Auditor Fiscal também está autorizado a examinar livros fora do estabelecimento do sujeito passivo, desde que lavre termo escrito de retenção, em que se especifique a quantidade, espécie, natureza e condições dos livros e documentos retidos (art. 35 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

Também se admite a lacração de móveis, caixas, cofres ou depósitos onde se encontrem arquivos e documentos, toda vez que ficar caracterizada a resistência ou o embaraço à fiscalização, ou ainda quando as circunstâncias ou a quantidade de documentos não permitirem sua identificação e conferência no local ou no momento em que foram encontrados (art. 36 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

De outro lado, o contribuinte tem obrigação de conservar os comprovantes de escrituração da pessoa jurídica relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, até que se opere a decadência do direito de a Fazenda

Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios. É dever, também, a manutenção de dados magnéticos completos e atualizados no sistema, dirigido aquele que fizer uso de tal meio para armazenar dados contábeis, viabilizando a sua auditoria, sem prejuízo de sua emissão gráfica quando solicitado pelo agente fiscal (art. 37 e 38 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

O Regulamento da Previdência Social – Decreto nº 3.048/99, em seu art. 229, §1º, autoriza livre acesso dos Auditores Fiscais a todas as dependências ou estabelecimentos da empresa, com vistas à verificação física dos segurados em serviço, para confronto com os registros e documentos da empresa, podendo requisitar e apreender livros, notas técnicas e demais documentos necessários ao perfeito desempenho de suas funções, caracterizando-se como embaraço à fiscalização qualquer dificuldade oposta à consecução do objetivo.

Oportuno destacar que a obrigação de colaboração do contribuinte deve estar em plena harmonia com os limites impostos ao poder-dever de fiscalização da Administração Pública.

Devem ser observadas pela fiscalização as garantias constitucionais do contribuinte como a inviolabilidade da intimidade e da vida privada, da residência, da correspondência, das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas.

Não obstante o Auditor Fiscal encontre guarida na lei para prática dos atos de apuração do crédito tributário, é necessário avaliar em quais situações o Poder Judiciário deve ser previamente ouvido a fim de preservar os direitos e garantias constitucionais assegurados ao cidadão, em consonância com o Estado Democrático de

Direito. Destarte, as ações fiscais que redundem na abertura de cofres, arrombamento de gavetas ou armários devem ser precedidas de autorização judicial em respeito ao sigilo de dados e a inviolabilidade de domicílio.

5.2. Aferição indireta

Aferição indireta é o procedimento excepcional de que dispõe a SRFB para apuração indireta da base de cálculo das contribuições sociais nas hipóteses em que o sujeito passivo não apresenta os elementos necessários para determinação do valor do débito.

Conforme preceitua o § 3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, ocorrendo *recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente*, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF (atualmente Receita Federal do Brasil) podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

O § 4º trás hipótese de aferição indireta aplicável especificamente à construção civil ao dispor que *na falta de prova regular e formalizada*, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão-de-obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa co-responsável o ônus da prova em contrário.

O § 6º, por sua vez, prevê que se no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que *a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro*, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Nas três situações descritas o Auditor Fiscal não dispõe de dados concretos para aferição do débito o que o legitima a sua apuração de forma indireta, restando ao contribuinte o ônus de produzir prova em sentido contrário.

Com efeito, a Instrução Normativa nº 3/2005, da SRP, cuja leitura deve ser feita de acordo com as alterações introduzidas pela Lei 11.457/07, discrimina com maior detalhamento as situações que autorizam a aferição indireta do débito fiscal:

Art. 597. A aferição indireta será utilizada, se:

I - no exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento do sujeito passivo, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita, ou do faturamento e do lucro;

II - a empresa, o empregador doméstico, ou o segurado recusar-se a apresentar qualquer documento, ou sonegar informação, ou apresentá-los deficientemente;

III - faltar prova regular e formalizada do montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil;

IV - as informações prestadas ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo não merecerem fé em face de outras informações, ou outros documentos de que disponha a fiscalização, como por exemplo:

a) omissão de receita ou de faturamento verificada por intermédio de subsídio à fiscalização;

b) dados coletados na Justiça do Trabalho, Delegacia Regional do Trabalho, Secretaria da Receita Federal ou junto a outros órgãos, em confronto com a escrituração contábil, livro de registro de empregados ou outros elementos em poder do sujeito passivo;

c) constatação da impossibilidade de execução do serviço contratado, tendo em vista o número de segurados constantes em GFIP ou folha de pagamento específicas, mediante confronto desses documentos com as respectivas notas fiscais, faturas, recibos ou contratos.

§ 1º Considera-se deficiente o documento apresentado ou a informação prestada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele documento que contenha informação diversa da realidade ou, ainda, que omita informação verdadeira.

§ 2º Para o fim do inciso III do caput, considera-se prova regular e formalizada a escrituração contábil em livro Diário e Razão, conforme previsto no § 13 do art. 225 do RPS e no inciso IV do art. 60 desta IN.

Outrossim, as empresas dispensadas por lei de manter escrituração contábil não são passíveis de aferição indireta pela ausência de documentação. Esse sistema de apuração só será admitido se constatada irregularidade nos elementos apresentados¹⁹⁴.

5.3. Da constituição do crédito previdenciário

¹⁹⁴ VELLOSO, Andrei Pitten; ROCHA, Daniel Machado da; JÚNIOR, José Paulo Baltazar. *Comentários à Lei do Custeio da Seguridade Social*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p.263.

Com a ocorrência do fato gerador surge a obrigação tributária principal, cujo objeto é o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. A inobservância da obrigação acessória acarreta a sua conversão em obrigação principal.

Em regra, mesmo com o nascimento da obrigação tributária, não se exige do sujeito passivo o pagamento. Para isso é necessário que o sujeito ativo pratique ato administrativo específico, denominado lançamento.

A definição legal de lançamento está inserta no art. 142 do Código Tributário Nacional: “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”.

Os doutrinadores não pouparam críticas ao dispositivo. PAULO DE BARROS CARVALHO leciona que “‘procedimento’, como série regrada de atos e termos, não é algo imprescindível para celebração do lançamento¹⁹⁵”. Para o autor, lançamento é ato jurídico e não procedimento, não obstante assim disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional. O lançamento pode resultar de um procedimento, mas com ele não se confunde, “o procedimento antecede e prepara a formação do ato, não integrando com seus pressupostos estruturais, que somente nele estarão contidos¹⁹⁶”.

¹⁹⁵ *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva. 1998. p. 222

¹⁹⁶ *Curso de Direito Tributário*. 14ª ed, São Paulo: Saraiva, 2002, p.383.

ALBERTO XAVIER também discorda da definição legal, ao argumentar que “inobstante dispor de um preceito expresso que define lançamento, não posso aceitar essa definição.” Sob seu ponto de vista, “o lançamento pode definir-se muito mais simplesmente como o ato administrativo de aplicação da norma tributária material praticado por órgão da administração. Essa definição tem a vantagem de, desde logo, identificar o lançamento como um ato jurídico e não como um procedimento ou série de atos jurídicos¹⁹⁷”.

Com o lançamento, opera-se a determinação do *quantum* devido, entretanto o tributo só se torna exigível após o vencimento. Oportuno lembrar, que no nosso sistema jurídico há tributos em que o pagamento antecede o lançamento, que por vezes não se concretiza. É o que se observa no caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, desde que ocorra o pagamento total e a ausência de manifestação da Fazenda Pública.

Dentre as modalidades de lançamento presentes no CTN, estão relacionadas ao tema das contribuições sociais, o lançamento por homologação e o lançamento de ofício.

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

¹⁹⁷ *Curso de Direito Tributário*. Coordenação Geral Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva. 1982. p. 129

A expressão autolançamento é equivocada, pois lançamento é privativo da autoridade administrativa como definido no art. 142 do Código Tributário Nacional.

Em relação ao recolhimento das contribuições sociais, o contribuinte realiza o pagamento do tributo independentemente de qualquer ato da administração. Os valores recolhidos serão posteriormente verificados pela Fazenda que praticará a homologação do pagamento. Se não houver manifestação do Fisco, a extinção do crédito ocorrerá em função da decadência.

Segundo a Lei nº 8.212/91, em seu art. 33, § 7º, o crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de débito, auto de infração, confissão ou documento declaratório de valores devidos e não recolhidos apresentados pelo contribuinte¹⁹⁸.

O não recolhimento do tributo dentro do vencimento, o seu pagamento parcial, assim como o descumprimento dos deveres instrumentais darão ensejo ao lançamento de ofício por parte da fiscalização. Nas duas primeiras hipóteses, o Auditor

¹⁹⁸ A Instrução Normativa MPS/SRP nº 3, de 14 de julho de 2005 - DOU de 15/07/2005 em vigor em virtude do disposto no art. 48 da Lei 11.457/07, elenca as formas de constituição do crédito tributário. A leitura do dispositivo deve ser feita de acordo com a nova regulamentação do PAF, ou seja, no lugar de SRP, leia-se, SRFB:

Art. 632. O crédito tributário, no âmbito da SRP, será constituído nas seguintes formas:

I - por meio de lançamento por homologação expressa ou tácita, quando o sujeito passivo antecipar o recolhimento da importância devida, nos termos da legislação aplicável;

II - por meio de confissão de dívida tributária, quando o sujeito passivo:

a) apresentar a GFIP e não efetuar o pagamento integral do valor confessado;

b) reconhecer espontaneamente a obrigação tributária, inclusive valores levantados durante a ação fiscal;

c) reconhecer espontaneamente obrigação tributária que já tenha sido objeto de confissão em GFIP, ainda que parcialmente, mediante nova confissão de dívida, a partir da declaração anterior;

III - de ofício, quando for constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos da legislação aplicável, bem como quando houver o descumprimento de obrigação acessória.

Fiscal expedirá a *Notificação de Lançamento*¹⁹⁹ que conterá: i) a qualificação do notificado; ii) o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação; iii) a disposição legal infringida, se for o caso. No caso de inobservância de obrigação acessória, será lavrado *Auto de Infração* que conterá obrigatoriamente: i) a qualificação do autuado; ii) o local, a data e a hora da lavratura; iii) a descrição do fato; iv) a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; v) a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; vi) a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

O *Lançamento de Débito* e o *Auto de Infração* concretizam o lançamento de ofício, além de serem o meio hábil para cientificação do contribuinte em mora com o Fisco.

Com efeito, o Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo fiscal, prescreve em seu art. 9º que a exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

O § 1º do dispositivo supra trás importante e inovador comando para o processo administrativo fiscal previdenciário, ao preceituar que os autos de infração e as notificações de lançamento, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo,

¹⁹⁹ A Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD passa a ser denominada de Notificação de Lançamento - NL, conforme termo adotado pelo Decreto nº 70.235/72.

podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.

Tal norma prestigia a economia processual, assim como está em plena harmonia com o princípio constitucional da eficiência, também arrolado dentre os aqueles que devem ser observados pela administração pública no âmbito federal - art. 2º da Lei nº 9.784/99.

MARCOS VINÍCIOS NEDER ao comentar o dispositivo, destaca que “a previsão legal de reunir, num único processo, diversas autuações que tenham o mesmo fundamento fático é medida que facilita e acelera o julgamento²⁰⁰”. Destarte, o julgador administrativo poderá apreciar num mesmo processo todas as questões relativas a mesma irregularidade.

A confissão e o documento declaratório de valores devidos e não recolhidos, também são formas de constituição do crédito previstas na lei, cabendo lembrar que a primeira nada mais é do que uma subespécie da segunda.

A confissão do sujeito passivo dispensa o Fisco de constituir formalmente o crédito. Nesse sentido o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento:

TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS DECLARADOS PELO CONTRIBUINTE E RECOLHIDOS FORA DE PRAZO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA (CTN, ART. 138). NÃO-CARACTERIZAÇÃO.

1. O art. 138 do CTN, que trata da denúncia espontânea, não eliminou a figura da multa de mora, a que o Código também faz referência (art. 134, par. único). É pressuposto essencial da

²⁰⁰ *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, ob. cit., p. 154.*

denúncia espontânea o total desconhecimento do Fisco quanto à existência do tributo denunciado (CTN, art. 138, par. único). Conseqüentemente, não há possibilidade lógica de haver denúncia espontânea de créditos tributários já constituídos e, portanto, líquidos, certos e exigíveis.

2. Segundo jurisprudência pacífica do STJ, a apresentação, pelo contribuinte, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF (instituída pela IN-SRF 129/86, atualmente regulada pela IN8 SRF 395/2004, editada com base no art. 5º do DL 2.124/84 e art. 16 da Lei 9.779/99) ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensada, para esse efeito, qualquer outra providência por parte do Fisco. (...)

5. Recurso especial a que se dá provimento. (Resp nº 770.161/SC, 1.ª Turma do STJ, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki – DJ 26.9.2005, v.u.)”.

Vimos, portanto, que se no transcorrer da ação fiscal, o Auditor constatar algumas das irregularidades previstas em lei, constituirá o crédito tributário através da notificação de lançamento e do auto de infração.

Concluída a fiscalização o contribuinte será cientificado do término da ação fiscal através de documento denominado de Termo de Encerramento da Ação Fiscal – TEAF, que deve conter expressa referência aos elementos examinados e aos créditos lançados.

5.4. Da Instrução - Do processo administrativo fiscal

5.4.1. Da impugnação

Recebida a notificação de lançamento e o auto de infração o contribuinte terá o prazo de trinta dias contados da data da intimação para apresentar *impugnação*, o que dará início a fase litigiosa (art. 14 e 15 do Decreto nº 70.235/72).

Destarte, o contribuinte deverá dirigir a impugnação, por escrito, à autoridade julgadora, no caso, ao Delegado da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ (art. 25, inciso I, do Dec. nº 70.235/72 e art. 4º, I da Portaria RFB nº 10.875 de 16 /08 /2007)²⁰¹.

A referida peça de defesa também deverá conter a qualificação completa do impugnante, além da descrição dos motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

A contestação do contribuinte não pode ser genérica. A legislação impõe a insurgência do sujeito passivo contra cada item da exigência fiscal, sob pena de ver sua pretensão indeferida por não ter se instaurado o litígio. A instância julgadora só apreciará a matéria expressamente contestada pelo contribuinte²⁰². Tal figura processual se assemelha ao ônus da impugnação específica, previsto no art. 302 do Código de Processo Civil, que impõe ao réu a obrigação de impugnar em sua defesa, de forma especificada e precisa, cada um dos fatos narrados pelo autor na inicial, sob pena de, em não o fazendo, consumir-se a preclusão. Essa regra processual se justifica, pois é a partir

²⁰¹ Conforme dispõe a Portaria 10.875/07, Art. 4º O julgamento do processo compete: I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Conforme se observa, o julgamento na primeira instância compete a órgão colegiado.

²⁰² NEDER, Marcos Vinícios e LOPEZ, Maria Teresa Martinez. *ob. cit.*, p. 236.

da contestação que são fixados os limites do conflito de interesses e dos pontos controvertidos sobre os quais, eventualmente, será necessário fazer prova.

No entanto, não se pode perder de vista o fim iminentemente legal que rege o processo administrativo fiscal tributário. Destarte, ainda que ausente certa impugnação por parte do sujeito passivo, se o órgão julgador observar dissonância entre o fato concreto e a descrição legal do tributo, deverá declarar a nulidade do lançamento.

A legislação admite a impugnação parcial. Ou seja, o sujeito passivo tem o direito de aceitar parte crédito fiscal e insurgir-se contra o restante. Nesse caso, não cumprida a parte litigiosa, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para imediata cobrança da parte não contestada.

A apresentação de impugnação, assim como a interposição de recursos dá causa a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. O Fisco fica impedido de inscrever o débito lançado em dívida ativa, bem como de promover a sua cobrança através de execução fiscal até o trânsito em julgado da decisão administrativa que confirmar o lançamento²⁰³.

5.4.2. Das provas

Com efeito, o sujeito passivo deve apresentar a prova documental que embasar sua defesa juntamente com a impugnação sob pena de preclusão. No entanto,

²⁰³ O Código Tributário Nacional elenca as causas de suspensão do crédito tributário:

Art. 151 - Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

será possível fazê-lo em outro momento processual, mediante requerimento através de petição dirigida à autoridade julgadora demonstrando-se: *i)* a impossibilidade de sua apresentação por motivo de força maior; *ii)* que os documentos referem-se a fato ou a direito superveniente; *iii)* que destinam-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Força maior é definida pelo Código Civil vigente como fato necessário, cujos efeitos não era possível evitar ou impedir (art. 393, parágrafo único). No tocante ao fato ou direito superveniente, são aqueles que surgem após a oferta da impugnação e podem influir no julgamento da lide, devendo ser considerados pelo julgador. Exemplo típico é a superveniente declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal. Observa-se, ainda, que novos elementos probatórios podem ser apresentados pelo sujeito passivo após as diligências ou perícias que tenham acarretado novos fatos ou razões aos autos.

Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

Não obstante a proibição de apresentação de documentos após a impugnação, fora das hipóteses de admissão excepcionalmente previstas, essa restrição não se coaduna com o princípio da verdade material adotado no processo administrativo. Igualmente, para análise das regras aplicáveis ao processo fiscal, há que se partir da premissa de que dentre os seus objetivos está a garantia da legalidade na apuração do crédito tributário. Compartilhando desse entendimento, o tributarista EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO conclui que “o contribuinte não só tem o direito de

apresentar, a qualquer tempo, novos elementos que possam vir a encontro de suas alegações, como não é dado ao julgador recusar a apreciação dessas provas (...).²⁰⁴

Em se tratando de processo administrativo fiscal, em razão da natureza formal das obrigações tributárias, a maioria das provas estarão representadas documentalmente. Denota-se, portanto, que em matéria tributária, a prova documental tem fundamental importância, sendo em certas ocasiões, a única forma de demonstração dos fatos.

Nesse diapasão, a limitação imposta pelo legislador não se mostra harmônica com sistema. O próprio Ministério da Fazenda, através do Conselho de Contribuintes, já proferiu decisão no sentido de afastar a limitação de apresentação de documentos:

“Prova acostada aos autos em fase de recurso. O julgador de segundo grau pode e deve apreciar todas as provas trazidas pelo contribuinte/recorrente em grau de recurso e, se entender que a mesma atende aos pressupostos legais e poderá aproveitá-lá em prol do mesmo, não há como recusar-se analisá –lá”(Acórdão 102-44.198, j.8.11.2000).

Quanto ao valor probatório dos documentos apresentados pelo sujeito passivo deve ser avaliado tendo-se em conta os princípios da legalidade, da verdade material, já estudados e da livre convicção do julgador. Esse último encontra-se no art. 29 do Decreto do PAF que prescreve: “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias”. Dessa forma, o julgador poderá valorar livremente os fatos e circunstâncias

²⁰⁴ *Curso de Processo Administrativo Tributário. ob. cit., p. 96.*

dos autos, não ocorrendo sua vinculação a nenhum critério prefixado que implique em hierarquia de provas. Entretanto, o livre convencimento não pode ser entendido como autorização para o arbítrio. O julgador deverá pautar os seus atos nas normas legais e princípios que regem o processo fiscal, em especial no dever de fundamentação das suas decisões ²⁰⁵.

Nesse contexto, as prerrogativas dos auditores durante a fiscalização não autorizam a desconsideração arbitrária de provas produzidas pelo contribuinte, como documentos contábeis e fiscais escriturados, para valer-se de prova indireta dos fatos e definir o montante tributável por meio de arbitramento.

Os documentos comprobatórios apresentados pelo sujeito passivo devem ser analisados juntamente com os outros meios de prova que a fiscalização detenha, não se admitindo a sua desconsideração sem justificativa razoável.

ALBERTO XAVIER sintetiza essa idéia:

“O que a existência de escrituração regular impede, isso sim, é a aplicação do mecanismo do arbitramento, na sua primeira fase de substituição da base de cálculo primária (lucro real) por uma base de cálculo subsidiária (receita bruta). Existindo escrituração regular, o Fisco está vinculado à sua adoção com base de prova da base de cálculo primária, podendo socorrer-se de outros meios

²⁰⁵ A persuasão racional, presente no sistema do devido processo legal, significa convencimento formado com liberdade intelectual, mas sempre apoiado na prova constante dos autos e acompanhado do dever de fornecer a motivação dos caminhos do raciocínio que conduziram o juiz à conclusão (Cf. Cintra, Antonio Carlos de Araújo. GRINOVER, Ada Pellegrini. DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria Geral do Processo. ob. cit.*, p. 353).

probatórios para confirmar ou infirmar sua correspondência com a realidade²⁰⁶”.

A Impugnação também é o momento adequado para o requerimento de diligências ou perícias que o impugnante pretenda que sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. Se o requerimento não observar os requisitos mencionados, a administração o considerará não formulado.

A incidência do devido processo legal, bem como da ampla defesa e o contraditório permitem que o sujeito passivo possa oferecer todos os meios de prova necessários à obtenção da certeza dos fatos. Ou seja, durante a instrução processual, a lei permite que o interessado junte documentos, pareceres, assim como requeira diligências e perícias.

Nesta esteira, a autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis. O requerimento de ofício, autorizado pelo legislador, encontra suporte no princípio da verdade material, norteador do processo administrativo. Vale lembrar que esse princípio imputa à própria administração buscar a produção de provas que entenda necessária à formação de sua convicção, afastando a possibilidade de presunções.

²⁰⁶ *Do lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*, 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 138.

A aceitação da prova é corolário natural da ampla defesa, portanto, de acordo com o Decreto nº 70.235/72, a recusa na produção por parte da administração pública só é admitida nas hipóteses excepcionais de *desnecessidade, prescindibilidade e impraticabilidade da prova* (art. 18).

Destarte, o indeferimento de prova pericial deverá se fundar nas situações taxativas descritas na norma. A prova será desnecessária quando a questão não depender de conhecimento técnico ou não tiver a mínima utilidade probatória; será prescindível, na hipótese de existirem outras provas suficientes no processo que demonstrem o fato que se pretende provar e; será impraticável, quando não puder ser realizada sob o ponto de vista técnico.

A decisão de indeferimento do pedido de diligência ou perícia deverá vir acompanhada de motivação e será proferida juntamente com julgamento do mérito da exigência fiscal (art. 28).

Frise-se que a recusa só será lícita se a autoridade fiscal justificar, ou seja, fundamentá-la com base nas situações arroladas na lei.

Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder. O perito do sujeito passivo também será intimado para realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados.

Com efeito, o art. 20 do Decreto nº 70.235/72, entendido sob a nova ótica expressa no § 4º do art. 11 da Portaria RFB nº 10. 875 de 16/08 /2007 dispõe que: “No

âmbito da RFB, a designação de servidor para proceder aos exames relativos a diligências ou perícias recairá em Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB)”.

Tal dispositivo gerou preocupações na medida em que o funcionário que realizará a perícia tem também como atribuição promover o lançamento.

Independentemente de sua função como servidor fazendário, ao realizar a perícia, terá como compromisso a busca da verdade material, norteadas pelo dever de imparcialidade.

Deve ser ressaltada a necessidade de se indicar profissional legalmente habilitado na área sobre a qual será realizada a perícia ou diligência.

O perito deverá cumprir sua designação de forma diligente, abstendo-se de prestar, por dolo ou culpa, informações não verdadeiras, que possam levar a conclusões equivocadas no processo administrativo fiscal, em prejuízo do sujeito passivo.

Se verificada posteriormente incorreções, omissões ou inexatidões, após a realização de exames posteriores, diligências ou perícias e, dessas novas providências resultar agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada, o que se conforma com a ampla defesa assegurada no processo administrativo fiscal.

O *caput* do art. 30 da norma sob estudo²⁰⁷, merece análise cuidadosa por abrir margem para a administração rejeitar laudos e pareceres elaborados por órgãos federais se comprovada a sua improcedência. O julgador, nessa hipótese terá que justificar as razões que determinaram a “improcedência” da referida prova, evitando-se, assim, que dados e elementos técnicos, expressivos para o deslinde da questão, sejam postos de lado.

A perícia é uma prova embasada em fundamentação científica, elaborada por profissional especialista. Para que o laudo pericial produza efeitos, deve estar amparado em elementos seguros demonstrados nas informações apresentadas.

Oportuno lembrar que o art. 50 da Lei nº da Lei 9.784/99 prescreve que devem ser motivados, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos, os atos que discrepem de pareceres e laudos oficiais, o que corrobora a necessidade de fundamentação da autoridade julgadora que deixar de acolher essa espécie de prova.

Por outro lado, o dispositivo do PAF se mostra inútil, pois comprovada a improcedência dos laudos e pareceres, não seria necessária a existência de norma expressa determinando o seu não acolhimento. Nada justificaria a aceitação de tais provas²⁰⁸.

Diante dos princípios já estudados, é possível concluir que a leitura dos artigos que tratam das provas, dentre elas as periciais, deve ser feita de acordo com as garantias constitucionais do contribuinte. Deve-se atentar para que a possibilidade de

²⁰⁷ Dispõe a redação do art. 30: *Os laudos ou pareceres do Laboratório de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos e pareceres.*

²⁰⁸ Cf. BOTTALLO, *ob.cit.*, p. 99.

rejeição dos laudos e pareceres não seja utilizada como instrumento de arbítrio do julgador.

5.4.3. Prova emprestada

A prova emprestada trata-se daquela que foi produzida em outro processo, mas que pode servir como prova do fato que se pretende provar.

Para que seja admitida no processo administrativo deverá preencher os seguintes requisitos: *i)* deverá ter sido produzida sob o crivo do contraditório; e *ii)* que a parte cujos interesses são contraditados pela prova emprestada, tenha participado do referido contraditório.

A admissão da prova emprestada vem sendo referendada pelos Tribunais pátrios, assim como pelos órgãos de julgamento na esfera administrativa.

Nesse sentido se manifestou o Supremo Tribunal Federal em diversos julgados:

Prova Emprestada. Penal. Interceptação telefônica. Escuta ambiental. Autorização judicial e produção para fim de investigação criminal. Suspeita de delitos cometidos por autoridades e agentes públicos. Dados obtidos em inquérito policial. Uso em procedimento administrativo disciplinar, contra outros servidores, cujos eventuais ilícitos administrativos teriam despontado à colheita dessa prova. Admissibilidade. Resposta afirmativa a questão de ordem. Inteligência do art. 5º, inc. XII, da CF, e do art. 1º da Lei federal nº 9.296/96. Precedente. Voto vencido. Dados obtidos em interceptação de comunicações telefônicas e em escutas ambientais, judicialmente autorizadas para produção de prova em investigação criminal ou em

instrução processual penal, podem ser usados em procedimento administrativo disciplinar, contra a mesma ou as mesmas pessoas em relação às quais foram colhidos, ou contra outros servidores cujos supostos ilícitos teriam despontado à colheita dessa prova. STF, Inq-QO-QO 2424 / RJ - RIO DE JANEIRO Relator(a): Min. Cezar Peluso, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, DJ 24-08-2007 PP-00055.

O Conselho de Contribuintes também adota entendimento no sentido de se admitir a prova emprestada, quando respeitados o critérios para sua utilização:

Prova emprestada. Admissibilidade. Normas processuais. Aplicação imediata. Lei 9.532/97. Admite-se a prova emprestada quando o laudo, emitido para importação anterior, for sobre produto originário do mesmo fabricante, com igual denominação, marca e especificação. A Lei 9.532/97, que alterou o art. 30 do Decreto 70.235/72, é norma processual e, assim, aplica-se de imediato aos atos processuais ainda não praticados e aos processos não definitivamente julgados. Cópias autenticadas por sevidor do Fisco com a expressão "confere com o original" constitui cópias fiel dos documentos transladados. Recurso desprovido. Terceiro Conselho de Contribuintes. Recurso nº 120120. Acórdão nº 301-29096. Sessão de 14/09/1999.

Vale ressaltar que o contribuinte tem o direito ao devido processo legal assegurado constitucionalmente, que no campo das provas, se traduz na regularidade no procedimento de obtenção.

Conforme assevera ADA PELLEGRINI GRINOVER, há “estreita conexão entre o regime de prova e as garantias constitucionais, uma vez que é exatamente no terreno da prova que a interação das garantias encontra efetiva aplicação.

E o princípio do contraditório ficaria esvaziado de qualquer sentido, se as partes não fossem colocadas em condições de participar da formação da prova, em plano paritético²⁰⁹”. Conclui a autora no terreno das provas emprestadas, que o primeiro requisito constitucional de admissibilidade dessa espécie de prova é a de ter sido produzida em processo formado entre as partes.

Preenchidos os requisitos mínimos para sua utilização válida, as provas serão novamente avaliadas sob o contexto dos autos que a receberam. Isso significa que apenas as provas poderão ser emprestadas para o outro processo, jamais as conclusões extraídas.

5.5. Da renúncia à instância administrativa

Na impugnação deve-se mencionar se a matéria discutida foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição, bem como, se houver, prova da suspensão da exigibilidade do crédito.

A propositura de ação judicial pelo sujeito passivo, com o mesmo objeto do processo administrativo, importa em renúncia às instâncias administrativas ou desistência de eventual recurso interposto (art. 126, § 3º, da Lei nº 8.213/91 e art. 35 da Portaria RFB nº 10.875 de 16 /08 /2007).

O sujeito passivo, segundo determina o Decreto nº 70.235/72, tem o dever de informar na impugnação se a mesma matéria foi submetida à apreciação judicial, devendo juntar a cópia da petição (art. 16, V).

²⁰⁹ *Prova Emprestada, Constituição Federal, 15 anos – Mutação e Evolução: Comentários e Perspectivas*. São Paulo: Método, 2003, pp. 106 e 114.

Constitui hipótese de não conhecimento da impugnação a perda do objeto por renúncia ou desistência à utilização da via administrativa (art. 9º da Portaria RFB nº 10.875 de 16/08 /2007). Ou seja, se a autoridade julgadora tomar conhecimento de que há ação judicial com objeto idêntico ao que está sendo discutido no processo fiscal, não admitirá o processamento da impugnação. Os argumentos apresentados não serão sequer apreciados.

A vedação legal é polêmica. Para FÁBIO ZAMBITTE IBRAHIM, a medida encontra justificativa no princípio da economia processual. Na opinião do autor, como a decisão judicial prevalecerá sobre a administrativa, a renúncia a essa via configura economia processual²¹⁰.

Em que pese o respeitável entendimento, não é possível afirmar que em todas as hipóteses a decisão judicial prevalecerá sobre a administrativa. Imaginemos uma situação em que a administração não suspendeu o trâmite do processo administrativo, que correu para uma decisão final paralelamente à ação judicial. E, que nessa sentença, a administração tenha resultado vencedora e o inverso tivesse acontecido no processo administrativo. Não há como sustentar que a administração pública estaria autorizada a promover a execução da sentença judicial, contrariando a própria decisão do órgão julgador. Portanto, *venia concessa*, o argumento da economia processual é válido, mas não em razão da decisão judicial prevalecer, mas sim pelo fato de se movimentar dois processos, com mesmas partes, instrução probatória, enfim, com gasto de dinheiro público, desnecessariamente, ou pior, correndo-se o risco de produzir decisões inexecutáveis, como a exemplificada.

²¹⁰ *Curso de Direito Previdenciário*. 9ª ed., Rio de Janeiro: Impetus, 2007, p.430.

De outro lado, há quem sustente a inconstitucionalidade da norma, como WLADIMIR NOVAES MARTINEZ. Sob esse ponto de vista, é possível vislumbrar a violação do direito de petição (art. 5º, XXXIV, *a*) e a ofensa ao livre acesso ao judiciário (art. 5º, XXXV), previstos na Constituição Federal.

O direito de petição exige que o sistema jurídico imponha à autoridade pública o dever de apreciação do pleito a ela dirigido.

JOSÉ AFONSO DA SILVA reafirma o direito de obter resposta à requerimento formulado à administração, o que se aplica perfeitamente à presente questão. Para o autor, baseando-se nas lições de BASCUNÃ “o direito de petição não pode separar-se da obrigação da autoridade de dar resposta e pronunciar-se sobre o que lhe foi apresentado, já que, separado de tal obrigação, carece de verdadeira utilidade e eficácia.(...)”²¹¹.

O administrado, na qualidade de segurado ou na de contribuinte, ao figurar como parte no processo administrativo, tem em jogo interesse seu sendo discutido pelo Poder Público através de instrumento legal, cujas características principais permitem que seja classificado como processo (ampla defesa e contraditório). Diante disso, tem direito de receber um pronunciamento do órgão público sob pena da instância administrativa tornar-se inútil. Ademais, como é sabido, a garantia de acesso ao Poder Judiciário dispensa o esgotamento da via administrativa. Dessa forma, a qualquer momento, mesmo na iminência de se obter decisão do órgão público competente, ocorrendo a postulação no Judiciário, o processo administrativo cairia por terra perdendo a razão da sua existência.

²¹¹*Tratado de Direito Constitucional*, v. I /225 e 256, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1963 *apud* SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*, *op.cit.*, p. 422

Outrossim, não é admissível a omissão da Administração quanto às questões que lhe são postas, pois ao final, há sempre interesse público envolvido no seu atuar, o que é indisponível.

Desse modo, o dispositivo inserto na Lei do Plano de Benefícios, que estipula hipótese de presunção legal de renúncia à instância administrativa em razão do ingresso na via judicial, contraria à Constituição Federal.

WAGNER BALERA nos lembra oportunamente, que “se o pleito judicial ainda não atingiu ao cume da coisa julgada, compete à linha administrativa conhecer e apreciar o recurso cujo julgamento, se favorável ao interessado, pode até implicar em perda de objeto do dissídio judiciário interposto concomitantemente por aquele a quem o sistema de seguridade social deve conferir a cobertura pleiteada²¹²”.

Por óbvio que aqui não se propõe o descumprimento da coisa julgada, característica exclusiva das decisões judiciais. Mas, como bem destacou o autor, até a ocorrência da preclusão máxima, há é salutar o pronunciamento da administração. Ademais, mesmo após a “imutabilidade da sentença judicial” permanece o interesse que se sobrepõe ao individual de obter resposta pertinente à discussão posta no processo administrativo.

O estudioso sela a questão ao prelecionar em favor das garantias constitucionais na sua importante obra acerca do processo administrativo de benefícios:

“Sendo livre a postulação perante a via administrativa, a existência de ação judicial entre as partes não retira do beneficiário o direito constitucional de obter pronunciamento final do CRPS sobre o tema,

²¹² *Processo Administrativo Previdenciário – benefícios, op. cit.*, p. 253.

culminância da aplicação do direito ao seu caso e reflexo cabal do vigor conferido, pelo Estado, aos postulados do contraditório e da ampla defesa²¹³”.

5.6. Da revelia

O Decreto nº 70.235/72 admite em seu art. 21 a confissão ficta, como efeito da falta de impugnação, ao dispor que “não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável”.

A revelia decorre de duas situações: não impugnação e sua apresentação intempestiva. Contudo, o efeito é igual para ambas as hipóteses, ou seja, não se verifica a fase litigiosa do processo administrativo fiscal, bem como não há suspensão da exigibilidade do crédito tributário que se torna definitivamente constituído, apto para cobrança, salvo se caracterizada ou suscitada a tempestividade como preliminar²¹⁴. É como se tivesse ocorrido hipótese de confissão.

Destarte, após a declaração da revelia que se dará em termo próprio, o processo será encaminhado à repartição arrecadadora e lá permanecerá pelo prazo de trinta dias para cobrança amigável. O contribuinte receberá aviso ou notificação para

²¹³ Idem, p.253.

²¹⁴ Nessa hipótese o processo será encaminhado à autoridade julgadora para apreciação da preliminar de primeira instância conforme dispõe o Ato Declaratório SRF nº 15/96. O art. 10 da Portaria RFB 10.875/07 também traz a ressalva de forma expressa ao dispor: *Art. 10. A petição apresentada fora do prazo não caracteriza a impugnação, não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário e não comporta julgamento de primeira instância, salvo se caracterizada ou suscitada a tempestividade como preliminar.* A redação do dispositivo é contraditória e nada esclarecedora, pois se caracterizada a tempestividade, como menciona a segunda parte, não terá ocorrido a apresentação da petição fora do prazo, como narra a primeira. Ademais, se interpretarmos o artigo ao pé da letra, bastaria a alegação de tempestividade para tornar inócuos os efeitos descritos, o que é um tanto sem sentido.

comparecer à repartição fiscal a fim de promover a quitação do débito. Cabe lembrar que essa fase precede à inscrição na dívida ativa da União com a conseqüente cobrança pela via da execução fiscal.

Entretanto, em razão da característica *ex lege* da obrigação tributária, a questão dos efeitos da revelia no processo fiscal deve ser apreciada com cuidado.

A obrigação tributária resulta da lei. Não é possível deduzir crédito tributário por decorrência exclusiva de inércia por parte do sujeito passivo, se não há conformidade com o tipo legal. É o que se depreende do inafastável princípio da legalidade em matéria tributária.

Segundo BOTTALLO, “a vontade não influi diretamente no surgimento da obrigação tributária, mas quando muito, no pressuposto fático que a condiciona²¹⁵”.

O autor lembra a prudência com que Código Processual Civil restringe as conseqüências decorrentes da matéria não contestada, ao dispor que tais efeitos, como a presunção de veracidade dos fatos, não se operam quando a questão versar sobre direitos indisponíveis.

Nesse mesmo trilhar, não obstante as conseqüências descritas na norma, o Código Tributário Nacional admite que a autoridade julgadora proponha a revisão do lançamento de ofício, com base nos arts. 145, III e 149, VIII:

²¹⁵ BOTTALLO, *ob. cit.* p. 101. O autor conclui que “dada a sua natureza eminentemente *ex lege*, a obrigação tributária não nasce, nem se torna exigível, apenas por efeito de confissão do contribuinte ou da circunstância de ele não haver expressamente impugnado a exigência fiscal”.

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

(...)

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

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

(...)

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

Diante do disposto no Código Tributário Nacional, ainda que a impugnação seja intempestiva, mesmo sem apreciação de seu conteúdo a autoridade julgadora está autorizada a rever o lançamento quando verificar que está em desacordo com a lei.

5.7. Ônus da prova

No processo administrativo vigora o mesmo princípio adotado no processo judicial, no que toca ao ônus da prova. Cabe ao autor o ônus de comprovar as alegações que tenha apresentado.

Não prevalece o entendimento de que no processo administrativo, em virtude da presunção de legitimidade dos atos administrativos, ocorreria uma transferência para o administrado do ônus da prova.

Adotando-se a terminologia do diploma processual civil a Fazenda tem o dever de demonstrar o “fato constitutivo do direito”, enquanto ao contribuinte incumbe o

ônus da prova quanto a “existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito ao crédito”.

No processo fiscal vige o preceituado no art. 36 da Lei nº 9.784 de 29/1/1999:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Nesse compasso, a autoridade fazendária não detém o ônus de provar a legalidade de seus atos. Possui, contudo, verdadeiro dever de buscar a verdade dos fatos baseando seus atos administrativos em elementos idôneos e aptos a confirmação da hipótese descrita na autuação fiscal.

ALBERTO XAVIER lembra com propriedade, que “é hoje concepção dominante que não pode falar-se num ônus da prova do Fisco (...)”. Explica que a administração pública tem o dever jurídico e não ônus, assim, segue o autor “se é certo que este se sujeita às consequências desfavoráveis resultantes da falta de prova, não o é menos que a averiguação da verdade material não é objeto de um simples ônus, mas de um dever jurídico. Trata-se, portanto, de um verdadeiro encargo da prova ou dever de investigação (...)”²¹⁶.

Esse entendimento decorre do fato de que o órgão da administração pública não está obrigado a provar o alegado para formar o convencimento do julgador, pois não há interesse próprio sendo defendido. Ao contrário, a autoridade fiscal age por dever de ofício para formar o seu próprio convencimento quanto ao tributo ou penalidade imputados ao sujeito passivo.

²¹⁶ *Do lançamento: Teoria geral do ato, do Procedimento e do Processo Tributário*, 2002, p. 145-146.

Conforme já estudado no capítulo atinente aos princípios, vige na administração pública o princípio da oficialidade. Essa diretriz prevista na lei consiste no dever da administração pública impulsionar os processos administrativos de acordo com os preceitos legais, independentemente da vontade do particular.²¹⁷ Reza a Lei 9.784/99, em seu art. 2º, parágrafo único, inciso XII, a observância da “*impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados*”.

A oficialidade, sob o ângulo do art. 29 da Lei nº 9.784/99, está diretamente relacionada ao dever de produção de provas por parte da administração pública:

"As atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão realizam-se de ofício ou mediante impulsão do órgão responsável pelo processo, sem prejuízo do direito dos interessados de propor atuações probatórias".

O impulso oficial, nos processos administrativos, decorre da legalidade a que está adstrita à administração, o que se conforma também com a busca da verdade real reconhecida como diretriz do processo fiscal.

²¹⁷ Aqui reside substancial diferença entre o processo administrativo e o judicial, pois este, segundo preceitua a norma processual, depende da iniciativa da parte: “*uma vez iniciado, o processo se desenvolve por impulso oficial, isto é, por atos do juiz e dos auxiliares da justiça. Há, contudo, atos que devem ser praticados pelas partes ou que exigem sua provocação. Nestes casos, se a parte não der andamento ao processo praticando ato cuja iniciativa lhe competia, ocorre a contumácia que, se for do autor, pode ensejar a extinção do processo sem julgamento do mérito* (CPC 267 II E III - NERY JUNIOR, Nelson e NERY Rosa Maria Andrade. *Código de Processo Civil Comentado e legislação processual civil extravagante em vigor*. 5ª. Edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 705).

5.8. Do julgamento da impugnação

Encerrada a instrução, compete à administração pública, através do órgão incumbido de julgamento, proferir decisão acerca da procedência ou improcedência do lançamento fiscal e/ou auto de infração.

Nos termos do art. 48 da Lei nº 9.784/99 “a administração tem o dever de explicitamente emitir decisão nos processos administrativos e sobre situações ou reclamações, em matéria de sua competência”.

As notificações de lançamento e os autos de infração impugnados serão remetidos para apreciação da autoridade julgadora de primeira instância²¹⁸, que promoverá a qualificação e identificação dos processos. Terão prioridade no julgamento aqueles em que estiverem presentes as circunstâncias de crime contra a ordem tributária ou de elevado valor, este definido em ato do Ministro de Estado da Fazenda.

Na apreciação da prova, diligência ou perícia, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, com base nos elementos existentes nos autos, ressaltado o seu dever de fundamentá-la. Outrossim, é possível nesse momento determinar diligências que entender necessárias.

A decisão proferida será consubstanciada em Acórdão²¹⁹ e conterá o relatório do processo, fundamentos legais, as razões de defesa suscitadas pelo

²¹⁸ A Portaria da RFB nº 10.875 de 16/08/2007 descreve a competência para julgamento em primeira instância: Art. 4º O julgamento do processo compete: I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

²¹⁹ Note que em razão da natureza colegiada do órgão julgador de primeira instância, a decisão proferida se consubstanciará em acórdão, conforme dispõe o art. 16 da Portaria RFB nº 10.875 de 16 /08 /2007: Art. 16. A decisão: I - será consubstanciada em Acórdão (...).

impugnante contra todas as exigências, além de conclusão e o voto elaborado pelo julgador.

Não é cabível pedido de reconsideração. A alteração do julgamento só poderá decorrer da interposição de recurso.

Importante ressaltar que em qualquer fase do processo, o sujeito passivo poderá desistir da impugnação através de simples petição ou termo nos autos. Ao abrir mão do instrumento apto a contestar o débito, o contribuinte admite a sua existência. Destarte, deverá promover o seu pagamento em tempo hábil sob pena de sofrer execução fiscal.

Certos atos praticados pelo contribuinte, por serem contrários ao desejo de opor-se a obrigação tributária, importam na desistência da impugnação. Desse modo, o pedido de parcelamento, a confissão irretratável da dívida ou a extinção do crédito, por qualquer modalidade, será interpretada como desistência da impugnação.

5.9. Dos recursos

Na hipótese de o sujeito passivo não concordar com a decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, deverá interpor, no prazo de trinta dias da ciência da decisão, recurso total ou parcial, ao Conselho de Contribuintes.

Vale lembrar que a interposição de recurso suspende a exigibilidade do crédito, obstando a Fazenda de promover a sua execução até ser proferida de decisão final.

Com a edição da Lei nº 11.457/07, a competência para o julgamento dos recursos referente às contribuições previdenciárias passou do Conselho de Recursos da Previdência Social para o Segundo Conselho de Contribuintes, integrante do Ministério da Fazenda.²²⁰

Além do recurso voluntário do administrado, a legislação prevê contra decisão de primeira instância, o *recurso de ofício*. Ou seja, a autoridade julgadora é obrigada a recorrer, quando na decisão se verificar as seguintes hipóteses: *i*) declarar indevida contribuição ou outra importância apurada pela fiscalização; e, *ii*) relevar ou atenuar multa aplicada por infração a dispositivos deste Regulamento (art. 20 da Portaria da RFB nº 10.875/07 e art. 366 do RPS – Decreto nº 3.048/99).

Dessa forma, se for proferida qualquer decisão diversa da procedência total do débito fiscal, será imposto o reexame necessário através do recurso de ofício, declarado na própria decisão de primeira instância.

²²⁰ A Portaria MF nº 147/07 prevê no § 1º do art. 5º que no prazo de 30 (trinta) dias da data de sua publicação, ou seja, em 25 de julho de 2007, os processos administrativos fiscais referentes às contribuições sociais previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição, que se encontrarem no Conselho de Recursos da Previdência Social serão encaminhados ao *Segundo Conselho de Contribuintes* e distribuídos por sorteio para a *Quinta e Sexta Câmaras*, ou, se cabível, à *Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais*. A composição dessas duas Câmaras está disposta no art. 8º do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria em referência, atendendo o caráter democrático e descentralizado da administração (art. 194, VI da CF) previu a seguinte distribuição *i*) cada Câmara será composta de oito conselheiros titulares e de até seis conselheiros suplentes, de reconhecida competência e possuidores de conhecimentos especializados em assuntos tributários; *ii*) metade dos conselheiros e dos suplentes de *representantes da Fazenda Nacional*, ocupantes de *cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil*; *iii*) um quarto dos conselheiros e dos suplentes *representantes dos contribuintes*, indicados por entidades de classe de suas categorias econômicas de nível nacional; *iv*) um quarto dos conselheiros e dos suplentes *representantes dos trabalhadores*, indicados por entidades de classe ou sindicais de nível nacional.

Com efeito, o Regulamento da Previdência Social trás dispositivo autorizando o Ministro de Estado da Fazenda a estabelecer limite, abaixo do qual, será dispensada a interposição do recurso de ofício (art. 366, § 3º).

Portanto compete ao Segundo Conselho de Contribuintes julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância.

Das decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes poderá ser interposto *recurso especial* ou *voluntário* à Câmara Superior de Recursos Fiscais²²¹.

²²¹ A Portaria MF 147/07 que aprova os Regimentos Internos dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais ressalta a competência da Câmara Superior de Recursos Fiscais para julgamento de recurso especial, voluntário e extraordinário em seu art.1º e prevê a estrutura organizacional da Câmara Superior de Recursos Fiscais nos seus arts. 2º ao 4º:

Art. 1º A Câmara Superior de Recursos Fiscais, órgão colegiado judicante, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, tem por finalidade julgar recurso especial e voluntário contra decisão de Câmara de Conselho de Contribuintes e recurso extraordinário contra decisão de Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Art. 2º A Câmara Superior de Recursos Fiscais tem a seguinte estrutura:

I - Pleno;

II - quatro Turmas; e

III - secretaria-geral.

Parágrafo único. Cada Turma será integrada por uma secretaria de Turma.

CAPÍTULO III

Da Composição

Art. 3º O Pleno compõe-se dos conselheiros integrantes das Turmas.

Art. 4º A Câmara Superior de Recursos Fiscais será integrada pelo Presidente e Vice-Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes na qualidade de Presidente e Vice-Presidente da Câmara, e ainda:

I - quando se reunir a Primeira Turma, pelos Presidentes e Vice-Presidentes das demais Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes, competentes para julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, tratando-se de matéria incluída no inciso I do art. 20 e art. 23 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes;

II - quando se reunir a Segunda Turma, pelos Presidentes e Vice-Presidentes das Câmaras do Segundo Conselho de Contribuintes, competentes para julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, tratando-se de matéria incluída nos arts. 21 e 23 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes;

III - quando se reunir a Terceira Turma, pelos Presidentes e Vice-Presidentes das Câmaras do Terceiro Conselho de Contribuintes, competentes para julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, tratando-se de matéria incluída nos arts. 22 e 23 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes; e

IV - quando se reunir a Quarta Turma, pelos Presidentes e Vice-Presidentes das Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes, competentes para julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, tratando-se de matéria incluída no inciso II do art. 20 e art. 23 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes.

As situações que autorizam a interposição de recurso especial são as seguintes: i) *decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou a evidência de prova; e/ou; ii) decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais* (art.7º do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes aprovada pela Portaria MF nº147/07). No primeiro caso, o recurso é privativo do *Procurador da Fazenda Nacional*; no segundo, sua interposição é facultada também ao *sujeito passivo*.

O recurso especial deverá ser formalizado no prazo de quinze dias contados da data da ciência da decisão, em petição dirigida ao Presidente da Câmara que houver prolatado a decisão recorrida, a quem incumbe o juízo de admissibilidade.

Em se tratando de recurso especial interposto com base em decisão não-unânime de Câmara, contrária à lei ou à evidência da prova, dever-se-á comprovar esse requisito fundamentadamente e havendo matérias autônomas, o recurso alcançará apenas a parte da decisão não unânime contrária à Fazenda Nacional.

Na hipótese de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais o recurso deverá demonstrar, fundamentadamente, a divergência argüida, indicando a decisão e comprovando-a mediante a apresentação de cópia de seu inteiro teor ou de

§ 1º Os membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais serão substituídos, nas suas faltas, pelos conselheiros chamados a votar em primeiro e segundo lugares nas Câmaras a que pertencerem os ausentes, observada a representação paritária e o disposto no § 2º.

§ 2º O Presidente e Vice-Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes serão substituídos pelo Presidente e Vice-Presidente da Câmara de menor numeração, com competência para apreciar os recursos relativos à tributação da pessoa jurídica.

Art. 5º A secretaria-geral será dirigida por secretário-geral e as secretarias das Turmas serão dirigidas por chefes, designados pelo Presidente.

cópia da publicação em que tenha sido divulgada, ou mediante cópia de publicação de até duas ementas, cujos acórdãos serão examinados pelo Presidente da Câmara recorrida. Nesse caso, não servirá de paradigma para a interposição do recurso o acórdão que já tenha sido reformado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Não se admite recurso especial de decisão de qualquer das Câmaras que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes ou da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ou que na apreciação de matéria preliminar decida pela anulação da decisão de primeira instância.

Importante consignar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais poderá aprovar proposta de súmula vinculante decorrente de suas decisões reiteradas e uniformes, cujos efeitos se aplicarão para a Administração Tributária Federal e para os contribuintes (art. 26A e §§ 1º ao 5º do Decreto nº 70.235/72). Para aprovação deverá ocorrer apreciação pela Turma ou Pleno, dependendo da matéria e, após a obtenção de 2/3 dos votos, será submetida ao Ministro de Estado da Fazenda, se houver parecer favorável da Procuradoria- Geral da Fazenda Nacional e oitiva da Receita Federal do Brasil.

Dessa forma, após aprovação do Ministro da Fazenda e publicação no órgão oficial a súmula vinculante produzirá seus efeitos. Entretanto, é possível a sua revisão ou cancelamento por proposta dos Presidentes e Vice-Presidentes dos Conselhos de Contribuintes, do Procurador Geral da Fazenda Nacional ou Secretário da Receita Federal, respeitado o mesmo trâmite para sua edição.

Admitido o recurso especial será dada oportunidade para parte contrária oferecer contra-razões no prazo de 15 dias.

No caso de despacho negando seguimento ao recurso especial, comportará agravo dirigido ao Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de cinco dias contado da ciência da negativa de seguimento, salvo nos casos em que o indeferimento tenha decorrido de: I) inobservância de prazo; II) falta de juntada do inteiro teor do acórdão ou cópia da publicação da ementa que comprove a divergência; III) utilização de acórdão da própria Câmara do Conselho de Contribuintes que apreciou o recurso; IV) utilização de acórdão que já tenha sido reformado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais; V) falta de pré-questionamento da matéria, no caso de recurso interposto pelo sujeito passivo; ou VI) observância, pelo acórdão recorrido, de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes ou da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Oportuno mencionar que a Portaria MF nº 147/07 prevê o cabimento de recurso especial contra decisão que negar provimento a recurso de ofício.

O sujeito passivo também está autorizado a interpor *recurso voluntário* à Câmara Superior de Recursos Fiscais, dirigido ao Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais no prazo de trinta dias, de decisão de Câmara que prover recurso de ofício.

Com efeito, contra decisão de Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais há previsão de *recurso extraordinário* que poderá ser interposto de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Turma ou o

Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais. O sujeito passivo ou Procurador da Fazenda Nacional tem legitimidade para apresentá-lo, devendo dirigi-lo ao Presidente da Turma que houver prolatado a decisão recorrida, no prazo de quinze dias contados da data da ciência.

A admissão desse recurso compete ao Presidente, em despacho fundamentado, consignando-se que não caberá recurso da negativa de seguimento.

Cabem *embargos de declaração* das decisões proferidas pelas Câmaras dos Conselhos de Contribuintes e das decisões da Câmara Superior de Recursos quando existir no acórdão obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a Câmara, no primeira hipótese e Turma ou o Pleno, na segunda. O prazo é cinco dias contados da ciência do acórdão.

No caso de embargos contra decisão de Câmara de Conselho de Contribuintes são legitimados para a interposição: Conselheiro da Câmara; o Procurador da Fazenda Nacional; o Presidente da Turma de Julgamento de primeira instância; o titular da unidade da administração tributária encarregada da execução do acórdão; ou pelo recorrente. Em se tratando de decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos, podem apresentá-lo: o Conselheiro da Turma ou do Pleno, o Procurador da Fazenda Nacional; o Presidente da Turma de Julgamento de primeira instância; o titular da unidade da administração tributária encarregada da execução do acórdão; ou pelo sujeito passivo.

Por fim, o Decreto nº 70.235/72 dispõe que o contribuinte poderá formular pedido de reconsideração da decisão proferida pelo Conselho de Contribuintes, no prazo de 30 dias contados da ciência: *i) da decisão que der provimento a recurso de ofício; e/ou ii) da decisão que negar provimento, total ou parcial, a recurso voluntário.*

Vale lembrar que o pedido de reconsideração, nos termos da lei, tem efeito suspensivo e, portanto, impede a inscrição na Dívida Ativa da União, até seu julgamento final.

5.10. Do depósito recursal

Em se tratando de processo que tenha por objeto a discussão de crédito previdenciário, o § 1º do art. 126 da Lei nº 8.213/91, acrescentado pela MP nº 1.608-12/98, convertida na Lei nº 9.639/98, condiciona a admissibilidade do recurso ao depósito de trinta por cento da exigência fiscal.

Tal exigência, durante longo tempo, esteve no centro de infundáveis discussões no que dizia respeito a sua legalidade ante a norma prevista no artigo 151 do Código Tributário Nacional, assim como a constitucionalidade frente às garantias estampadas na Carta Magna.

O Supremo Tribunal Federal ao analisar a questão, num primeiro momento, manifestou-se pela inexistência de inconstitucionalidade do depósito recursal em matéria administrativa previdenciária.

Na mesma linha, o Superior Tribunal de Justiça proclamou a legalidade dos depósitos recursais, em especial com o art. 151 do Código Tributário Nacional ²²².

Resumidamente, o argumento das Cortes Superiores baseava-se no entendimento segundo o qual o duplo grau não abrangia os processos administrativos.

Inconformados com esse posicionamento, a doutrina pátria, bem como os operadores do direito, levantaram uma série de violações pugnando pelo reexame da questão:

a. Da ofensa ao devido processo legal, ampla defesa e contraditório

O devido processo legal, exposto no inciso LIV, art. 5º da Constituição Federal vigente, tem sua origem no resultado das lutas dos barões feudais contra o arbítrio real. “É produto da história, da razão, do fluxo das decisões passadas e, principalmente, do indissociável desejo de liberdade que sempre permeou a existência humana²²³”.

O *due process of law* abarca dupla garantia ao indivíduo, tanto no âmbito material de proteção da liberdade, como no âmbito formal, assegurando paridade de condições com o Estado/Administração Pública e plenitude de defesa, consubstanciada nos direitos de defesa técnica, publicidade dos atos, citação, produção ampla de provas e recursos.

²²² EMENTA: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXIGIBILIDADE DO DEPÓSITO PRÉVIO. RECURSO ADMINISTRATIVO. AUSÊNCIA DE INCOMPATIBILIDADE COM O ART. 151, INCISO III, DO CTN. PRECEDENTES DO STF E DO STJ.

1. O pressuposto de admissibilidade do recurso administrativo, consubstanciado na exigência do depósito recursal, não se incompatibiliza com a regra prevista no mencionado art. 151 do CTN.

2. A adequada interposição do recurso administrativo, com o recolhimento prévio do depósito, tem como consequência jurídica a suspensão da exigibilidade do crédito.

3. A jurisprudência do STF e a do STJ concluíram pela constitucionalidade e legalidade da exigência do depósito prévio recursal. (STJ, 2ª T., AGA 550217/RJ; rel. min. João Otávio de Noronha. DJU: 24.05.2004 p. 249).

²²³ Derzi, Heloisa H., “Considerações sobre o Processo Administrativo Previdenciário e o Due Process of Law”, *Processo Administrativo, Tributário e Previdenciário*. São Paulo: Max Lomonad, 2001, p. 153.

Segundo as lições de WAGNER BALERA, “o princípio em comento acaba por determinar encadeamento rigoroso ao exercício da função administrativa previdenciária. Destarte, o exame de qualquer pleito, pelos gestores do sistema de proteção social, fica submetido aos rigores formal de certo devido processo²²⁴”.

O devido processo legal, tem como corolários a ampla defesa e o contraditório, que deverão ser assegurados aos litigantes em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral conforme texto constitucional expresso (art. 5.º, LV).

O art. 5.º, LV da atual Constituição, “assegura o contraditório e a ampla defesa, como os meios e recursos a eles inerentes, aos litigantes acusados em geral, tanto no processo judicial quanto no administrativo”. Verifica-se, pois, que o legislador constituinte, ao discriminar expressamente o processo administrativo quis que fosse o mesmo objeto das mesmas garantias.

Outrossim, a Lei nº 9.784, editada em 29 de janeiro de 1999, trata de enumerar uma série de princípios que informam o processo administrativo, regulando as relações entre administrados e Administração Pública, dentre eles, estão o contraditório e a ampla defesa.

De fato não existe previsão expressa do duplo grau de jurisdição, mas a previsão de recursos e a estrutura funcional da justiça nos levam a concluir pela presença implícita do princípio na Constituição Federal.

A garantia do devido processo legal e o princípio da isonomia conferem *status* constitucional ao duplo grau de jurisdição, de tal sorte que sua violação implicaria em inconstitucionalidade.

²²⁴ Cf. *Processo Administrativo Previdenciário – Benefícios*, ob. cit., p. 118.

O duplo grau, inerente ao devido processo legal, compatibiliza-se com as características essenciais de um Estado Democrático de Direito onde a imparcialidade e independência das decisões são princípios albergados na Carta Maior.

O princípio do duplo grau de jurisdição funda-se na possibilidade de a decisão de primeiro grau ser injusta ou errada, daí decorrendo a necessidade de permitir reforma em grau de recurso²²⁵.

Portanto, o reexame da matéria referente ao crédito tributário do contribuinte vem de encontro às garantias da ampla defesa e do contraditório. Ao limitar direitos sagrados constitucionalmente, impondo depósito de quantia, que dependendo do montante e da capacidade financeira do contribuinte, impedirá o seguimento do recurso, significa tornar letra morta as garantias conquistadas, representando evidente retrocesso.

Por outro lado, as decisões proferidas pelas Cortes Superiores, defendem a garantia de instância como forma de impedir recursos protelatórios.

O argumento esposado incorre numa inversão de valores. O contribuinte é hipossuficiente em relação à administração pública. Portanto, restringir, limitar e até obstar o recurso para segunda instância fere o equilíbrio processual; viola-se a ampla defesa e o contraditório, bem como o duplo grau consagrado no ordenamento jurídico pátrio, estimulando-se o abuso de poder através do arbítrio fiscal.

Poderia o legislador ordinário, prever punição aquele que se utiliza do recurso para procrastinar pagamento de débito. Entretanto, tal situação só se admitiria, mediante análise do caso concreto.

Descabida, pois, a supressão de garantias constitucionais, sob o manto da absurda presunção *juris et de jure* imposta pelo legislador, de que todos aqueles que se

²²⁵ Cintra, Antônio Carlos de Araújo; Grinover, Ada Pellegrini e Dinamarco, Cândido Rangel. *ob.cit.*, p. 72.

socorrem do segundo grau administrativo o fazem para procrastinar o recolhimento de seus débitos aos cofres públicos.

Acolhendo os clamores da coletividade o Supremo Tribunal Federal, mudou o posicionamento até então defendido, ao proferir decisão nos Recursos Extraordinários 389.383 e 390513²²⁶.

A Corte Constitucional, não obstante tenha mantido seu entendimento no sentido de que não há garantia de duplo grau, finalmente reconheceu que a exigência do depósito recursal fere o contraditório e a ampla defesa (art.5º, LV, da CF), assim como o direito de petição (art.5º, XXXIV, a, da CF).

Com efeito, no dia 03 de janeiro de 2008, foi editada a Medida Provisória nº 413, revogando expressamente os parágrafos 1º e 2º do art. 126 da Lei nº 8.213/91 ²²⁷.

Em ato declaratório interpretativo da RFB de nº 21, de 24.01.2008, o Secretário da Receita Federal do Brasil, trás assertiva no sentido de que a não exigência do depósito recursal aplica-se aos processos cujo exame de admissibilidade se encontrava pendente na data em foi editada a referida medida provisória. Trata-se, pois, de uma declaração de interpretação favorável ao contribuinte, haja vista que abrange

²²⁶ O Tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso extraordinário, e, por maioria, negou-lhe provimento, declarando a inconstitucionalidade dos §§ 1º e 2º do artigo 126 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, com a redação da Medida Provisória nº 1.608-14/1998, convertida na Lei nº 9.639, de 25 de maio de 1998, vencido o Senhor Ministro Sepúlveda Pertence. Votou o Presidente. Licenciada a Senhora Ministra Ellen Gracie (Presidente). Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Gilmar Mendes (Vice- Presidente). Plenário, 28.03.2007. Retificação de decisão: O Tribunal deliberou retificar a proclamação da assentada anterior para constar que, por unanimidade, conheceu do recurso e, por maioria, negou-lhe provimento, declarando a inconstitucionalidade dos §§ 1º e 2º do artigo 126 da Lei nº 8.213/1991, com as redações dadas pelo artigo 10 da Lei nº 9.639, de 25 de maio de 1998, originária da Medida Provisória nº 1.608-14/1998, vencido o Senhor Ministro Sepúlveda Pertence. Licenciada a Senhora Ministra Ellen Gracie (Presidente). Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes (Vice-Presidente). Plenário, 02.04.2007. RE 389383 / SP - SÃO PAULO - RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO; Tribunal Pleno – DJ 29-06-2007.

aqueles que interpuseram recurso, sem efetuar o depósito dos trinta por cento, antes da edição da medida provisória, desde que aguardando apreciação da admissibilidade.

5.11. Apreciação da inconstitucionalidade da esfera administrativa

Questão polêmica cerca o tema relativo à possibilidade da autoridade administrativa apreciar a constitucionalidade de lei no processo administrativo.

Com efeito, dois atos infralegais, no âmbito do processo administrativo fiscal, dispõem a respeito. A Portaria da Receita Federal do Brasil nº 10.875 de 16/08/2007 reza em seu art. 18 que “é vedado à autoridade julgadora afastar a aplicação, por inconstitucionalidade ou ilegalidade, de tratado, acordo internacional, lei, decreto ou ato normativo em vigor, ressalvados os casos em que: I - tenha sido declarada a inconstitucionalidade da norma pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em ação direta, após a publicação da decisão, ou pela via incidental, após a publicação da resolução do Senado Federal que suspender a sua execução; II - haja decisão judicial, proferida em caso concreto, afastando a aplicação da norma, por ilegalidade ou inconstitucionalidade, cuja extensão dos efeitos jurídicos tenha sido autorizada pelo Presidente da República ou, nos termos do art. 4º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, pelo Secretário da Receita Federal do Brasil ou pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional. Da mesma forma, o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes aprovado pela Portaria MF 147/07, prevê em seu art. 49 que “no julgamento de recurso voluntário ou de ofício, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Prescreve o parágrafo único: O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: I - que já tenha sido declarado inconstitucional por

decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; II - que fundamente crédito tributário objeto de: a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de junho de 2002; b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

Respeitáveis opiniões se expressam de ambos os lados.

O argumento principal utilizado por aqueles que endossam a vedação contida nos atos infralegais acima colacionados, como é o caso de Hugo de Brito Machado²²⁸, lastreia-se na falta de competência da autoridade administrativa para proferir decisões de inconstitucionalidade.

Vale lembrar que vige no nosso sistema a presunção de constitucionalidade dos atos normativos, ou seja, a legislação é válida e, portanto, obrigatória, até que o Supremo Tribunal Federal declare a sua inconstitucionalidade.

No mesmo sentido colacionamos os pensamentos de ANDRE STUDART.

“A lei é garantia de liberdade, por limitar o agir estatal. É fundamental no Estado Democrático de Direito. Assim, a possibilidade de a Administração negar vigência a uma lei, por entendê-la inconstitucional, reduz-lhe a dignidade normativa a um nada, possibilitando arbítrios²²⁹”.

²²⁸ O devido processo legal administrativo tributário e o mandado de segurança. *Processo administrativo tributário*. São Paulo: Dialética. 1995, p.31

²²⁹ *Arrecadação e Recolhimento das Contribuições Previdenciárias*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 122.

Outro argumento não menos relevante está na legitimidade atribuída aos Chefes do Poder Executivo Estadual e Federal para exercerem o controle abstrato das normas, através da propositura de ação direta de inconstitucionalidade. Assim, não há como admitir que esses prefiram o descumprimento de norma à utilização de instrumentos de controle disponíveis.

Assim, se o próprio Chefe do Executivo não pode negar a aplicação da norma, muito menos poderão fazê-lo os órgãos e agentes administrativos de julgamento, conforme entendimento reiterado pelos Conselhos de Contribuintes.²³⁰

Em que pese as importantes considerações anteriores, melhor exegese se encontra no entendimento contrário, abraçado por JAMES MARINS²³¹, ROQUE ANTONIO CARAZZA e outros.

A observância das normas constitucionais pelo administrador julgador é mais que recomendável, é necessária. Nas palavras de ROQUE ANTONIO CARAZZA “o administrador público e o juiz – por não serem senhores, mas servidores da lei – estão intensamente subordinados à Constituição, inclusive a seus magnos princípios. É a ela, antes da própria lei, que devem mirar, enquanto desempenham suas relevantes funções²³²”.

Não se questiona que apenas o Poder Judiciário está legitimado a banir do ordenamento jurídico, em caráter definitivo, os atos normativos que violem a Constituição Federal. No entanto, por não deter essa competência, a autoridade

²³⁰ Vide acórdão do Primeiro Conselho de Contribuintes que retrata o entendimento maciço desse órgão administrativo: PAF – INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS OU ATOS NORMATIVOS – A arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional” (processo nº 10930.003057/99-18, 8ª Câmara. Sessão de 06.11.2002).

²³¹ Cf. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*, ob.cit. p. 303.

²³² Cf. *Curso de direito constitucional tributário*. 12ª ed. 1999. São Paulo: Malheiros. p. 171.

administrativa não deve e não pode quedar-se inerte diante de norma manifestamente inconstitucional, continuando a aplicá-la.

A aplicação de norma inconstitucional contraria a boa-fé e a razoabilidade esperada dos atos emanados do Poder Público. Imaginemos, exemplificativamente, um tributo declarado inconstitucional pelo STF que, no entanto, só o fez incidentalmente, através de controle concentrado²³³. A administração, mesmo informada da decisão pelo contribuinte no bojo de seu recurso, mantém o débito fiscal e o inscreve em dívida ativa. Ou seja, o administrado será obrigado a movimentar a máquina Judiciária, para obter o efeito da declaração de inconstitucionalidade para si.

Tal situação é absurda e viola, além dos princípios já mencionados, o da eficiência, proclamado no *caput* do art. 37 da Constituição Federal, como diretriz à Administração Pública. Esse mandamento, introduzido pela EC 19/98 está relacionado com a eficácia. Nas palavras de DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO, a eficiência administrativa deve ser compreendida “como melhor realização possível da gestão dos interesses públicos, em termos de plena satisfação dos administrados com os menores custos para a sociedade, ela se apresenta, simultaneamente, como um atributo técnico da administração, como uma exigência ética a ser atendida, no sentido Weberiano de resultados, e como uma característica jurídica exigível, de boa administração dos recursos públicos²³⁴”.

Desse modo, insistir na cobrança de tributo manifestamente inconstitucional, o que pode chegar à expropriação de bens do sujeito passivo, não se coaduna com o sistema jurídico vigente, que deve ser interpretado de forma sistemática.

Destarte, a Lei 9.784/99, em seu art. 2º, parágrafo único, reza que a

²³³ Em regra, só gera efeitos entre as parte litigantes.

²³⁴ *Curso de direito administrativo*. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 103.

Administração Pública observará como critérios “a atuação conforme a lei e o direito”. O que reafirma o dever dos órgãos administrativos de conduzir seus atos de acordo com as normas que estejam em plena harmonia com a Constituição vigente.

Discorrendo acerca dos Tribunais Administrativos, JAMES MARINS conclui brilhantemente que “admitir que tais órgãos prestam-se unicamente a dar guarida aos desígnios arrecadatórios do Fisco é traí-los em sua própria concepção e modo de organização funcional, reduzindo suas dimensões jurisdicionais ao suprimir-lhes função a mais alta magnitude, qual seja, a análise do fundamento da validade das normas tributárias²³⁵”.

6.12. Do arrolamento de bens e direitos

O arrolamento de bens e direitos consiste na autorização que a lei confere à fiscalização para assim proceder em relação ao sujeito passivo por ocasião da notificação de débito ou da inscrição em dívida ativa se o valor dos créditos tributários for superior a trinta por cento do patrimônio do contribuinte (hipótese prevista na Lei nº 9.532/97, em seu art. 64 conforme previsão do § 2º do art. 37 da Lei nº 8.212/91).

O objetivo do legislador é impedir o desfalque do patrimônio do devedor. Não se trata, entretanto, de constituição de ônus real sobre os bens objeto de arrolamento. O sujeito passivo poderá alienar ou onerar de qualquer outro modo esses bens, no entanto, ficará obrigado a comunicar o Fisco.

²³⁵ *Direito Processual Tributário Brasileiro... ob. cit.* p. 312

CAPÍTULO VI

6. CONSULTA

6.1 Do processo de consulta

O instituto da consulta, disciplinado no art. 46 e seguintes do Decreto nº 70.235/72 tem como finalidade principal servir de instrumento para que o sujeito passivo da relação tributária sane as dúvidas quanto à aplicação de determinado dispositivo relacionado a fato determinado²³⁶. O contribuinte solicita orientação à Administração Pública sobre certo assunto de seu interesse, o que pode influenciar no planejamento de suas atividades.

A consulta fiscal, segundo VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA, é modalidade de processo administrativo em que o interessado apresenta dúvida sobre situação de fato ao Fisco - Administração, para obter deste decisão vinculante a respeito²³⁷.

Ressalte-se que decreto que regulamenta o PAF é expresso ao delimitar a consulta aos “dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado”. Não se admite, portanto, que as consultas versem sobre questões meramente teóricas. É mister a aplicabilidade do resultado no caso concreto.

WAGNER BALERA esclarecer que a consulta deve versar sobre situações de fato em que o consulente afirme ter interesse e o demonstrem, sejam “já

²³⁶ A Lei 9.430/96 também disciplina o instituto da consulta, verificando-se a revogação tácita dos dispositivos contrários, insertos no Decreto 70.235/72.

²³⁷ ROCHA, Valdir de Oliveira. *A Consulta Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 27.

ocorridas, em formação, ou que possam vir a ocorrer, e sobre cujas repercussões, no relacionamento do sujeito envolvido com o fisco, haja dúvidas²³⁸”.

Desse modo, a consulta tem como propósito prevenir litígios no tocante à aplicação de legislação tributária cuja obscuridade, dúvida ou complexidade se mostrem presentes. Hugo de Brito Machado, destaca que “a finalidade da consulta é assegurar o máximo de certeza possível na relação Fisco/contribuinte. Evitar, quando possível o discricionarismo. Não em uma relação jurídica específica e determinada, mas no relacionamento, que é duradouro e composto de múltiplas relações jurídicas²³⁹”.

A consulta é espécie de processo administrativo e se inicia com a protocolização da petição apresentada por escrito, no domicílio tributário do consulente, dirigida ao órgão local da entidade incumbida de administrar o tributo.

Quem pode formular consulta, de acordo com o art. 48 do Decreto nº 70.325/72, é o sujeito passivo. O termo legal abrange o contribuinte, o responsável, o substituto tributário ou a pessoa obrigada ao cumprimento de obrigação acessória. A legitimidade para consulta estende-se, no parágrafo único, aos órgãos da administração pública e as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais.

No entanto, não é só o sujeito passivo que está autorizado a apresentar consulta. LUCIANO AMARO, com muita propriedade consigna que “a legitimação tem como substrato, portanto, a existência de interesse na solução de dúvida, de cujo deslinde, pode resultar patenteado que o consulente não tem a obrigação tributária questionada e, por conseguinte, não é o sujeito passivo dessa obrigação.”²⁴⁰ Destarte, o

²³⁸ *Consulta em matéria tributária*, Revista de Direito Tributário nº 45, p. 223.

²³⁹ *Mandado de segurança e consulta fiscal*, RDTributário 61/109.

²⁴⁰ *Do processo de consulta*, *Novo Processo Tributário*, coordenação: Péricles Luiz M. Prade e Célio B. de Carvalho, Resenha Tributária, São Paulo, 1975, p. 89.

resultado da consulta pode levar a confirmação de que o consulente não é sujeito passivo. Decorre desse raciocínio, que não é possível a limitação da legitimação à figura do sujeito passivo. Contudo, o consulente deve demonstrar o interesse quanto ao esclarecimento do fato exposto na consulta.

Não há como negar, contudo, que qualquer contribuinte em situação similar àquela enfrentada na consulta, também poderá aproveitar de suas conclusões, uma vez que a nossa Constituição Federal prestigia dentre o rol das garantias fundamentais a legalidade e a isonomia. Os contribuintes que incorrerem em situação idêntica deve receber o mesmo tratamento por parte da administração pública.

O consulente não pode estar sob ação fiscal cujo objeto identifica-se com o da consulta.

De outro lado, não será instaurado procedimento fiscal contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência da decisão final. Tal efeito encontra-se previsto para viabilizar o instituto legal, pois os administrados deixariam de expor seus interesses sob o temor de “acionarem” a ação fiscal. O prazo de trinta dias conferido pelo legislador justifica-se em razão da necessidade de certo tempo razoável para o consulente se adequar à orientação da administração.

Importante destacar que a consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo retido na fonte ou autolancado antes ou depois de sua apresentação, nem o prazo para apresentação de declaração de rendimentos.

O processo de consulta está relacionado ao direito de petição previsto no art. 5º, XXXIV, “a”, da Constituição Federal que assegura a todos, independentemente

do pagamento de taxas, o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direito ou contra ilegalidade ou abuso de poder. Essa garantia, em síntese, pode ser entendida como o direito de obter da administração pública a manifestação sobre o que lhe for solicitado. Entretanto, a consulta tem como peculiaridade o poder de vincular o órgão público na aplicação das conclusões contidas na resposta, o que a diferencia do mero exercício do direito de petição.

Destinado a propiciar segurança jurídica aos administrados, assim como evitar litígios com o Fisco, o instituto sob exame restaria vazio, caso não houvesse segurança de que a Administração acataria a decisão proferida. Ressaltando a relevância desse efeito para Administração, BOTTALLO aduz que “a vinculação da Administração ao entendimento manifestado em solução à consulta atende ao princípio de boa-fé, além de expressar o valor ético da confiança que deve ser preservada nas relações entre Fisco e contribuintes²⁴¹”.

Não obstante, após a resposta à consulta, se a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após a ciência do consulente ou a sua publicação pela imprensa oficial. Portanto, a administração está obrigada a observar a decisão dada na consulta, apenas em tocante aos fatos geradores anteriores.

Pode-se dizer, que “a decisão definitiva da Administração, à consulta fiscal, produz um efeito preclusivo ou de irretratabilidade para o Fisco-Administração. A definitividade da resposta não significa imodificabilidade, mas a modificação, anulação

²⁴¹ *Curso de processo administrativo tributário. ob. cit.*, p. 116.

(desfazimento do ato administrativo por razões de ilegalidade) só opera para o futuro. A anulação da resposta, que põe outra decisão no lugar da anulada, deve ser motivada²⁴²”.

No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única. Não é cabível recurso nem pedido de reconsideração da solução da consulta ou do despacho que declarar sua ineficácia.²⁴³ Somente comportará recurso, na hipótese de divergência de conclusões entre as soluções de consultas relativas a uma mesma matéria, fundada em idêntica norma jurídica. Esse recurso, chamado de especial, não possui efeito suspensivo e deverá ser interposto no prazo de 30 dias contados da ciência da solução dirigido ao órgão central da Secretaria da Receita Federal²⁴⁴.

Sendo assim, diante do seu efeito meramente devolutivo, se a solução de consulta decorrer efeitos favoráveis ao contribuinte, poderá ser aplicada imediatamente, ainda que posteriormente a decisão seja alterada. Pois essa mudança de orientação só surtirá efeitos a partir de sua publicação.

Outro relevante efeito da consulta está descrito no § 2º do art. 161 do CTN, que impede a cobrança de juros de mora e multa na pendência de consulta ao dispor:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da

²⁴² CF. ROCHA, Valdir de Oliveira Rocha, *op. cit.*, p. 121.

²⁴³ Os incisos I e II do art. 48 e o art. 50 do Decreto nº 70.235/72, que dispõem acerca dos recursos para primeira e segunda instância nos processos de consulta, restaram prejudicados diante da redação do art. 48 da Lei nº 9.430/96 que estabeleceu que os processos de consulta passaram a ser solucionados em instância única.

²⁴⁴ Em face da Lei nº 11.457/07 leia-se Secretaria da Receita Federal do Brasil.

aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

A boa-fé do consulente demonstrada a partir da protocolização de consulta o isenta de penalidades. “A consulta fiscal não é modalidade de denúncia espontânea, em primeiro lugar porque não há infração, e em segundo lugar porque requer que o consulente esteja em condição de demonstrar dúvida. Exatamente para não cometer infração, o consulente se antecipa a qualquer atitude da Administração²⁴⁵”. Ademais, por se tratar de instrumento de prevenção que tem por objetivo conferir a certeza jurídica, a imposição de penalidade iria contra os fins do instituto legal.

Dessa forma, o contribuinte que obtiver como resposta decisão que confirme o dever de recolher o tributo, deverá pagá-lo no prazo de trinta dias da ciência de seu conteúdo, sem qualquer acréscimo de juros de mora ou multa, ainda que o seu vencimento tenha se dado após o início da consulta.

Se a resposta for favorável ao contribuinte, vincula a Administração e torna a mesma responsável pela reparação de qualquer dano que venha a ser sofrido pelo sujeito passivo, em razão da adoção do fundamento da resposta, mesmo que venha o Fisco a alterar seu primitivo entendimento. Não poderá o sujeito passivo ser penalizado por seguir orientação oficialmente expressada pela própria administração.

²⁴⁵ Cf. ROCHA, Valdir de Oliveira. Op. cit., p.88.

A informação prestada pela Fazenda em resposta à consulta, traduz o pensamento do Estado sob o ângulo da administração fiscal e, portanto, pode considerada como oficial.

Se ao responder consulta tributária o Estado provoca prejuízo ao contribuinte, nasce para esse o direito de buscar a reparação dos danos sofridos.

CONCLUSÃO

Interessou-nos destacar o momento em que o Estado abandona a concepção liberal reinante, caracterizada pela autonomia de vontade, e passa a intervir mediante políticas de inclusão social. O predomínio privado por mostrar-se insuficiente para solucionar as mazelas coletivas é superado, dando-se lugar ao Estado Social ou *Welfare State*. A seguridade social é reconhecida como forma de proporcionar dignidade humana, em especial dentro do contexto histórico em que o trabalho é erigido como centro dos direitos sociais.

Nesse trilha, a Constituição Federal de outubro de 1988, objetivando construir um sistema efetivo de proteção, declara como direito fundamental a previdência, a assistência social e a saúde, afirmando a idéia de seguridade social como organismo protetor da coletividade nessas três esferas. Para viabilizar a manutenção da política de proteção foram previstas fontes de custeio originárias do Estado e da sociedade.

Diante dessa realidade a presente obra teve como foco central a análise da atividade estatal para consecução desse necessário financiamento, sob a ótica dos princípios e normas que regulam a matéria.

Para compreensão do tema discorreremos acerca das funções do estado que foram examinadas à luz da clássica separação de poderes de Montesquieu. Mostrou-se que não poderia haver uma rígida separação de poderes para que prevalecesse o necessário equilíbrio entre eles. Desse modo, chegamos ao exercício das funções

atípicas, que no nosso tema nos interessou aprofundar na discussão acerca da função *judicante* exercida pela Administração Pública.

Vimos que o nosso país adota o sistema de jurisdição *una*, no entanto não deixamos de notar que a Administração Pública ao solucionar os conflitos perante os tribunais administrativos estará imbuída de função jurisdicional.

Ademais, a atividade do Estado, que compreende os atos pertinentes à arrecadação dos tributos para o financiamento da seguridade social, está delimitada no arcabouço jurídico pátrio, que tem como ponto de partida a Constituição Federal e se estende até os atos *infralegais* expedidos pela própria administração.

A persecução da arrecadação, conforme asseverado, desenvolve-se através de procedimento ou processo administrativo fiscal. Assim, traçadas as diferenças terminológicas, bem como delimitado o momento temporal que os distingue, verifica-se que, em síntese, o processo é o conjunto de atos coordenados para obtenção de decisão sobre controvérsia no âmbito judicial ou administrativo, enquanto que procedimento é o conjunto de formalidades que deve ser observada. Esse último, também equivale a rito e é meio através do qual se exterioriza o processo. Todo processo contém um procedimento, mas o contrário não se verifica. Importante salientar que o processo também deve ser compreendido como o meio hábil de propiciar o exercício dos direitos e garantias inerentes ao *devido processo legal*, cujas faces coincidem com a ampla defesa e o contraditório, realizados através da ampla produção de provas, apresentação de impugnações e recursos.

Em suma, o procedimento administrativo caracteriza-se pelos atos de fiscalização que antecedem a impugnação ao lançamento ou imposição de multa e se

encerra no momento em que o contribuinte se insurge contra o lançamento ou autuação fiscal, através da impugnação, dando lugar ao processo.

O processo é regido pelo *duo process of law*, ao passo que o procedimento, por ter caráter inquisitório, observa apenas os princípios gerais aplicáveis à administração, postergando o exercício da ampla defesa em sua plenitude para o processo.

Nesse trilhar, estudamos os princípios constitucionais incidentes, como o da isonomia previsto genericamente no *caput* do art. 5º, bem como os da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência, previstos no *caput* do art. 37 da Carta Magna, aplicáveis especificamente à Administração Pública. Com efeito, a Lei nº 9.784/99 também foi abordada como importante instrumento normativo principiológico.

Ressalta-se a relevante mudança ocorrida com a edição da Lei nº 11.457/07 que unificou a Receita Federal e Previdenciária, criando a Receita Federal do Brasil. Ademais, alterou a norma de regência dos processos administrativos fiscais relativos às contribuições sociais, que passaram a ser disciplinados pelo Decreto nº 70.235/72, que já regia o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União.

A capacidade ativa do INSS para fiscalização, lançamento e arrecadação das contribuições sociais transferiu-se para a União, detentora da competência para edição desses tributos. Dessa forma, pôs-se fim à parafiscalidade.

Destacam-se como principais objetivos dessa substancial alteração: i) a busca pela eficiência na prestação do serviço público; ii) a economia de tempo e precisão na colheita de informações, que se reunirão numa única administração

tributária; *iii*) a redução de custos; e *iv*) a racionalização das estruturas administrativas, que possibilitará maior agilidade na solução das questões tributárias. Destarte, a fiscalização dos tributos devidos à União e ao INSS sempre girou ao redor das mesmas atividades e realidades econômicas, o que acarretava duplicidade do trabalho fiscal, sobrecarregando e onerando à administração.

Analisadas todas as fases do procedimento e do processo fiscal sob a regência dessa nova disciplina, e possível concluir que na busca do objetivo maior norteado pela efetividade da administração pública, o processo fiscal deve ser o mais ágil possível sem sacrificar as garantias do contribuinte.

Estudamos, portanto, o processo administrativo fiscal previdenciário à luz dos princípios e normas vigentes, reconhecendo-se que somente o seu desenvolvimento em conformidade com o regime democrático de direito legitimará a atuação estatal.

BIBLIOGRAFIA

ALESSI, Renato. *Istituciones de Derecho Administrativo*. Tomo I. Barcelona: Casa Editorial Bosch, 1970.

ALEXY, Robert. *Sobre a Estrutura dos Princípios*. Revista Internacional de Direito Tributário, Belo Horizonte: Del Rey. 2005.

_____. *Teoria de los Derechos Fundamentales* (Tradução de Ernesto Garzón Valdés). Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

AMARO, Luciano. *Do Processo de Consulta, Novo Processo Tributário*, coordenação: Péricles Luiz M. Prade e Célio B. de Carvalho, Resenha Tributária, São Paulo, 1975.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 5.^a ed. São Paulo: Malheiros. 2006.

AZZARATI, Gaetano. *A Interpretação e Teoria dos Valores: retorno à Constituição*. Artigo publicado em julho de 2005. Traduzido por Juliana Salvetti. Artigo contido na Revista Brasileira de Direito Constitucional. N.6. 2005.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense. 1999.

BALERA, Wagner. *Processo Administrativo Previdenciário: benefícios*. São Paulo: LTR, 1999.

_____. *Consulta em Matéria Tributária*, Revista de Direito Tributário nº 45, p. 223.

BASCUNÃ, Alejandro Silva. *Tratado de Direito Constitucional*, v. I, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1963 *apud* SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Malheiros, 1997.

BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1988.

BOTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2006.

CANOTILHO, JJ. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7.^a ed, Coimbra: Almedina, 2003.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador*, Coimbra: Coimbra Editora, 1982.

CARIAS, Allan R. Brewer. *Principios del Procedimiento Administrativo*. 1.^a ed. Madrid: Editora Civitas, S.A., 1990.

CARRAZZA, Roque Antonio e BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Mandado de Procedimento Fiscal e Espontaneidade*”, *Revista de Direito Tributário*, n.º 80, Dialética, São Paulo, maio de 2002.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito Constitucional Tributário*. 12.^a ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Processo Administrativo Federal*. Comentários à Lei nº 9.784 de 29/1/1999, 2.^a ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris. 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14.^a ed, São Paulo: Saraiva, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Processo Administrativo Tributário*. Revista de Direito Tributário. Vol. 9/10. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

CINTRA, Antonio Carlos de Araújo. GRINOVER, Ada Pellegrini. DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria Geral do Processo*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

CRETELLA JUNIOR, José. *Tratado de Direito Administrativo*, Vol. VI, Rio de Janeiro: Forense, 1999.

CYRINO DA COSTA FILHO, Sinésio. *Processo Administrativo Previdenciário*. Salvador: JusPODIVM, 2005.

DELGADO, José. *O Princípio da Moralidade Administrativa e a Constituição Federal de 1988*, São Paulo: RTJE, v. 100, 1992.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 14.^a ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DÍAZ, Elías. *Estado de Derecho y Sociedad Democrática*, p. 106, *Apud* DA SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Malheiros, 1997.

DINAMARCO, Cândido R. *Fundamentos do Processo Civil Moderno*, 2.^a ed. São Paulo: RT, 1987.

DINAMARCO, Cândido R., *A Instrumentalidade do Processo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1987.

ESSER, Josef. *Princípio y norma em la elaboración jurisprudencial del derecho privado*, (trad. Eduardo Valentí Fiol). Barcelona: Bosch, 1961.

FAGUNDES, Seabra. *O controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário*. 3.^aed. Rio de Janeiro: 1957.

FERREIRA, Luiz Tarcísio Teixeira. *Comentários à Lei Federal de Processo Administrativo (Lei nº 9.784/99)*. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle (Coord.) *Comentários à Lei Federal de Processo Administrativo (Lei n.º 9.784/99)*. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

_____. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 1994.

_____. *Mandado de Segurança*. 4.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

GORDILLO, Augustin A. *Princípios gerais de direito público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

_____. *Tratado de Derecho Administrativo*. 4.^a ed. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2000.

GRAU, Eros Roberto. *O Direito Posto e o Direito Pressuposto*, São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

GRINOVER, Ada Pellegrini, DINAMARCO, Cândido Rangel e CINTRA, Antonio Carlos de Araújo. *Teoria Geral do Processo*, Malheiros, São Paulo, 1996.

_____. *Prova Emprestada, Constituição Federal, 15 anos – Mutação e Evolução: Comentários e Perspectivas*. São Paulo: Método, 2003.

HAYEK, Friedrich A. *The Constiutution of Liberty*. Chigaco: The University of Chicago Press, 1992.

HERNANDES, Derzi, Heloisa. *Considerações sobre o Processo Administrativo Previdenciário e o Due Process of Law, Processo Administrativo, Tributário e Previdenciário*, São Paulo: Max Limonad, 2001 .

IBRAHIM, Fábio Zambitte Ibrahim. *Curso de Direito Previdenciário*. 9^a ed., Rio de Janeiro: Impetus, 2007.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Considerações sobre o Processo Administrativo Fiscal*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n.33, junho 1998.

LEAL, Victor Nunes. *Relações entre o Fisco e o Contribuinte no Processo Administrativo*, Revista de Direito Tributário n.78, São Paulo: Malheiros.

LIMA, Francisco Meton Marques de. *O Resgate de Valores na Interpretação Constitucional: por uma hermenêutica reabilitadora do homem como ser moralmente melhor*. Fortaleza: ABC Editora, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de Segurança e Consulta Fiscal*, Revista de Direito Tributário 61/109.

_____. *Mandado de segurança em matéria tributária*. São Paulo: RT. 2.^a ed. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. *O Devido Processo Legal Administrativo Tributário e o Mandado de Segurança. Processo administrativo tributário*. São Paulo: Dialética. 1995.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. *Princípios Fundamentais do Direito Processual Tributário*. São Paulo: Dialética, 1998.

PARQUES, José Frederico. *A Garantia do “Duo Processo of Law” no direito tributário*. Revista de Direito Público, São Paulo, nº 5., jul-set. 1968, pp. 28-29.

MARTINS, Ives Gandra da Silva e Miguel Reale: *Um Grande Homem e seu Pensamento*. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 1057, 24 maio 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8432>>. Acesso em: 14 out. 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Processo Administrativo Fiscal*. Coord. Valdir de Oliveira Rocha São Paulo: Dialética, 1999.

MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. 4.^a ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2000.

MEIRELES, Hely Lopes, *Direito Administrativo Brasileiro*, 19^a ed., São Paulo: Malheiros, 1995.

MELLO, Celso Antonio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 17.^a ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

_____. *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros Editores Ltda. 1997.

_____. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. São Paulo: Malheiros. 1999.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira. *Princípios Gerais de Direito Administrativo*. 1.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1969.

MENDES JÚNIOR, João. *Direito Judiciário Brasileiro*, 3.^a ed., Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1940.

MENDES, Gilmar. *A Doutrina Constitucional e o Controle de Constitucionalidade como Garantia da Cidadania – Necessidade de Desenvolvimento de Novas Técnicas de*

Decisão: Possibilidade de Declaração de Inconstitucionalidade sem a Pronúncia da Nulidade no Direito Brasileiro”, Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas, n.º3, Brasília, 1993.

MILL, Stuart. *A Liberdade e o Utilitarismo*. Tradução de Eunice Ostrensky. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat. *O Espírito das Leis*; apresentação de Renato Janine Ribeiro; tradução Cristina Murachco. 3.ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo*. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo Administrativo - Princípios Constitucionais e a Lei 9.784/1999*. 3.ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007.

NEDER, Marcos Vinícios e LÓPEZ, Maria Teresa Matínez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*, 2.ª ed., São Paulo: Dialética, 2004.

NERY JUNIOR, Nelson e NERY Rosa Maria Andrade. *Código de Processo Civil Comentado e legislação processual civil extravagante em vigor*. 5ª. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

REALE, Miguel. *O Direito Posto e o Direito Pressuposto*, São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 1998.

_____. *Teoria do Direito e do Estado*. 4.ª ed., São Paulo: Saraiva. 1984.

ROCHA, Sérgio André. *Processo administrativo fiscal – controle administrativo do lançamento tributário*. Rio de Janeiro: Lúmen. 2007.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. *Manual de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

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

SILVA, José Afonso da. *Comentário Contextual à Constituição*, São Paulo: Malheiros, 4.^a ed., 2007.

_____. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Malheiros, 1997.

STUDART, André. *Arrecadação e Recolhimento das Contribuições Previdenciárias*. 1^a ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 122.

SUNDFELD, Carlos Ari. *A Importância do Procedimento Administrativo*. Revista de Direito Público, São Paulo, n. 84, out-dez. 1987.

THEODORO JUNIOR, Humberto. *Curso de Direito processual Civil*. São Paulo: Forense, vol. 1, 13.^o ed., 1998.

TORRÊS, Heleno Taveira (coordenação). *Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. *O orçamento na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

VELLOSO, Andrei Pitten; ROCHA, Daniel Machado da; JÚNIOR, José Paulo Baltazar. *Comentários à Lei do Custeio da Seguridade Social*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

XAVIER, Alberto Pinheiro. *Conceito e Natureza do Acto Tributário*. Coimbra: Livraria Almedina. 1972.

XAVIER, Alberto. *Curso de Direito Tributário*. Coordenação Geral Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva. 1982.

_____. *Do lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*, 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002.

_____. *Do Procedimento Administrativo*. São Paulo: Bushatsky, 1976.