

## Algumas questões decorrentes do princípio do devido processo legal tributário, e ainda, sobre o depósito prévio recursal administrativo-fiscal

Alberto Nogueira Júnior

### RESUMO

O estudo aborda dois aspectos do princípio do devido processo legal tributário: um, a inconstitucionalidade estrutural administrativa que advirá caso venha a ser aprovado o Anteprojeto de Lei de Execução Fiscal Administrativa, ampliando vícios que já existem no âmbito do Processo Administrativo Fiscal regrado pelo Decreto no 70.235/72; o segundo aponta inconstitucionalidades que ainda se verificam no que se refere à opção, pelo contribuinte, de depositar o crédito tributário impugnado, e sugere ser necessário unificar as exigências formais de suspensão da exigibilidade do crédito tributário nas esferas administrativa e judicial.

**PALAVRAS-CHAVE: DEVIDO PROCESSO LEGAL TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL ADMINISTRATIVA – DEPÓSITO PRÉVIO RECURSAL**

---

### RESUMEN

El estudio aborda dos aspectos del principio del debido proceso legal tributario: un, la inconstitucionalidad estructural administrativa que avenirá caso venga a ser aprobado el Anteproyecto de Ley de Ejecución Fiscal Administrativa, ampliando vicios que ya existen en el ámbito del Proceso Administrativo Fiscal reglado por el Decreto no 70.235/72; dos, inconstitucionalidades que aun hoy ocurren, en lo que se refiere a la opción, por el contribuyente, de ingresar lo crédito tributario contestado, y sugiere ser necesario unificar las exigencias formales de suspensión de la exigibilidad del crédito tributario en las esferas administrativa y judicial.

**PALAVRAS-CLAVE: DEBIDO PROCESO LEGAL TRIBUTARIO – EXECUCIÓN FISCAL ADMINISTRATIVA – INGRESO PREVIO RECURSAL**

---

## INTRODUÇÃO

Encontra-se em debate, inclusive por meio eletrônico no sítio da internet da Secretaria de Reforma do Judiciário da Presidência da República, proposta de Anteprojeto de Lei de Execução Fiscal Administrativa de iniciativa da Procuradoria da Fazenda Nacional. A ótica é a do credor: economicidade, maior arrecadação, melhor relação custo-benefício, terceirização da cobrança dos créditos tributários por instituições financeiras. Neste artigo busca-se abordar outra ótica, que foi negligenciada: a vinculação da organização administrativa tributária à realização dos princípios, direitos e garantias fundamentais, e apontam-se alguns vícios estruturais que mais se agravarão, em prejuízo do contribuinte e da razoabilidade da atividade administrativa, se aquele Anteprojeto vier a ser aprovado, ao final. O artigo também aponta inconstitucionalidades que ainda existem relativamente ao depósito suspensivo da exigibilidade de créditos tributários, decorrentes do tratamento diferenciado da matéria nas esferas processuais administrativa e judicial, e sugere a unificação de critérios.

I – Os direitos fundamentais podem consistir em uma expressão negativa, no sentido de se assegurar que o Estado não interfira abusivamente nas liberdades individuais – fala-se, então, consoante a linha francesa, em liberdades públicas. [01] Outras expressões da proteção jurídica às liberdades, assumindo uma linha de conteúdo mais positivo, são os direitos humanos e os direitos fundamentais. [02]

É interessante observar, porém, que mesmo vendo-se o Estado como um antagonista, naquela acepção liberal clássica, exige-se que as liberdades públicas sejam organizadas e protegidas pelo Estado. [03] A organização estatal deve ser estruturada para respeitar e fazer garantir as liberdades públicas. A pessoa é sujeito de direitos fundamentais, sejam esses direitos individuais, coletivos, sociais, comunitários, regionais, internacionais e/ou globais; desde o lado de dentro de sua casa, até a expansão máxima que é o planeta [04], será titular de direitos inalienáveis, irrenunciáveis, imprescritíveis, e indissociáveis uns dos outros; será, enfim, uma cidadã. E, seja qual for a perspectiva adotada – liberdades públicas, direitos do homem, direitos fundamentais – a pessoa será aquela a quem se terá que reconhecer o poder de exigir que uma estrutura política e/ou administrativa respeite e promova essas cidadanias, em toda essa abrangência, em toda a sua profundidade, com toda a sua intensidade. [05]

A vinculação da organização e da estruturação dos órgãos e entidades públicos e políticos ao respeito e à promoção das liberdades e dos direitos fundamentais é inafastável, ao menos em um Estado que se pretende de Direito. As liberdades e os direitos fundamentais precisam ser, antes de tudo, reais e efetivas. [06] O direito de defesa, enfim, "[...] também se manifesta como direito à organização e ao procedimento[...]", sendo evidente "[...] a necessidade de os direitos exigirem normas infraconstitucionais específicas a fim de se concretizarem". [07]

Essa devida organização, voltada finalisticamente ao respeito e à promoção das liberdades e dos direitos fundamentais é um dos conteúdos do princípio do devido processo

legal, e integra, desta forma, e como consequência inevitável, o princípio do devido processo legal tributário. [08]

Postas essas premissas, não há como não se ter como inconstitucional o Anteprojeto de Lei instituindo a Execução Fiscal Administrativa proposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, e, por conseguinte, não há como não se reconhecer a inconstitucionalidade da indevida organização e estruturação administrativa que será instituída para materializar aquela atividade administrativa.

De início, e como bem advertido por Sacha Calmon Navarro Coelho, quando do II Congresso Internacional de Direito Tributário, "[...] ninguém pode ser credor e juiz do próprio título que exercita". [09]

E a precisão da advertência não é afastada pelo fato de haver a separação, na órbita do Processo Administrativo Fiscal regulado pelo Decreto no 70235/72 entre os órgãos de fiscalização e os de julgamento, desde o advento da Lei no 8.748/93.

Ainda hoje, e desde sempre, é a falta de autonomia e de verdadeira independência funcional o calcanhar de Aquiles dos Conselhos de Contribuintes [10] e das Delegacias da Receita Federal de Julgamento [11]. Suas competências para julgamento podem ser modificadas à vontade pelo Ministro de Fazenda [12], admitindo-se inclusive a delegação e subdelegações desta competência [13]. Os órgãos julgadores não têm as mesmas garantias de independência constitucionalmente estabelecidas aos magistrados; inexistente a figura do juiz natural administrativo: nada impede o direcionamento, dentro de um Conselho de Contribuintes, a tal ou qual Conselheiro [14]; as sessões de julgamento estão longe de terem a transparência e a publicidade típicas de um Estado Democrático de Direito [15]; ainda, os órgãos julgadores não podem declarar a inconstitucionalidade de normas legais ou regulamentares [16]. Mas o maior vício atentatório aos direitos fundamentais do contribuinte, o verdadeiro pecado original, reside na presunção que norteia toda a atividade de fiscalização e de julgamento administrativo-fiscal, no sentido de que o contribuinte é culpado até prova em contrário feita por ele [17], e o veto à Emenda no 03 ao Projeto de Lei no 6.272/05, que veio a ser convertida na Lei no 11.457/2007, Emenda esta que limitava-se a condicionar a prévia decisão judicial a descon sideração da personalidade jurídica, quando para esse fim se reconhecesse a existência de relação de trabalho, com ou sem vínculo empregatício, somente acabou por confirmar, numa espécie de interpretação quase autêntica, a forte presença oculta daquele princípio da culpabilidade salvo prova em contrário pelo contribuinte. [18]

Fossem esses os maiores vícios, e já não seria pouco; mas há coisa pior: a expressa autorização para que instituições financeiras privadas sejam contratadas para cobrar os créditos lançados em definitivo contra o contribuinte – numa incrível volta ao Estado Patrimonialista, como já antevira Alberto Nogueira [19] –, tudo isto a solapar o princípio do devido processo legal tributário.

II – O Supremo Tribunal Federal decidiu, em sessão realizada em 28 de março deste ano, rever o entendimento que adotara quando do julgamento conjunto das ADINs nos 1922-9 e 1976-7-DF- medida liminar, Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, acórdão publicado

no DJU de 24.11.2000, e declarou inconstitucional a exigência de efetivação de depósito prévio recursal administrativo, pelo contribuinte, da importância equivalente a trinta por cento do crédito tributário do qual houvesse sido notificado a pagar, ou a proceder ao arrolamento de bens como garantia da instância administrativa.

Vale a pena chamar a atenção para o fato de que o julgamento do mérito da ADIN no 1074, que tinha por objeto a exigência de depósito prévio judicial como condição de procedibilidade de quaisquer ações propostas contra o INSS, inclusive cautelares, levou cerca de treze anos para ser concluído, considerando-se a data da sessão de julgamento da medida liminar que nela foi pedida pelo Confederação Nacional da Indústria – 30.6.1994 –, tendo o respectivo acórdão sido publicado no DJU de 23.9.1994.

Deve-se aplaudir a mudança promovida pelo Supremo Tribunal Federal, e que, na verdade, significa um retorno a posições que sempre perfilhou quando vigentes as Constituições Federais de 1946, 1967 e de 1969, das quais afastou-se, em triste momento, justamente quando em vigor a "Constituição Cidadã" de 1988; e o impacto desse afastamento mais se acentua se for lembrado que até mesmo o Governo Militar pusera termo àquela exigência do depósito prévio recursal administrativo, por meio do Decreto-lei no 822/69.

Em outras palavras: o Supremo Tribunal Federal, contrariando sua histórica jurisprudência, e sob a vigência da Constituição Federal mais democrática que jamais tivemos, quando do julgamento das ADINs nos 1922-9 e 1976-7-DF, decidiu ser constitucional a aplicação do princípio solve et repete, velharia que já tivera a oportunidade de ser repelida pela Corte Constitucional italiana no início da década de 70 do século passado, como noticiado por Arturo Hoyos, em *El Debido Proceso*.

O depósito prévio recursal administrativo obrigatório já vai tarde, e não deixará saudades, mas sim alívio – torna-se a valorizar os princípios do contraditório e da ampla defesa, do acesso ao duplo grau de jurisdição, os direitos fundamentais, diante da lógica estritamente econômica, mecanicista e asfixiante das liberdades públicas – nunca é demais lembrar que ao poder de tributar corresponde também o poder de destruir as liberdades de iniciativa econômica.

Permanece, não obstante, o depósito prévio recursal como uma faculdade do contribuinte, e é sobre certos aspectos do exercício dessa faculdade, notadamente no que se refere às repercussões recíprocas entre as instâncias administrativa e judicial, que passo a comentar, buscando chamar a atenção para as inconstitucionalidades que ainda há por serem declaradas.

Entretanto, e preliminarmente, há que se delimitar a natureza jurídica do depósito prévio recursal administrativo – agora, facultativo.

Para chegar-se à definição, há que se partir de uma consideração – na hipótese de o recurso administrativo vier a ser julgado improcedente pelo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, por exemplo, em sua totalidade, e assim a decisão tornar-se definitiva em âmbito administrativo, caso o contribuinte haja depositado o montante de

trinta por cento do crédito impugnado em sua totalidade e recorrido também por inteiro, terá que pagar não o valor integral daquele crédito, mas sim a diferença remanescente de setenta por cento – os outros trinta por cento serão simplesmente convertidos em renda definitiva do sujeito ativo tributário.

Vê-se, assim, que o depósito prévio recursal administrativo é um pagamento parcial do crédito recorrido, e tanto é assim que ingressa como receita do sujeito ativo tributário, embora o ingresso se dê a título provisório. [20]

Esse pagamento parcial dá-se sem justa causa, na medida em que a imputação de ilícito fiscal ao sujeito passivo ainda se encontra em discussão, seja quanto à existência dos fatos geradores, das obrigações e dos créditos tributários, seja quanto à extensão destes.

Ainda não definitivamente determinada a existência, ou a extensão, do crédito tributário, não é lícito à Fazenda Pública receber pagamento por conta; poderá o crédito tributário, ainda, existir e ter valor líquido, contudo, não mais ser exigível; em todas essas hipóteses, impedida estará a Fazenda Pública de proceder à exigência amigável ou judicial de qualquer parcela daquele crédito, enquanto permanecer ausente o caráter da definitividade da constituição do lançamento, sob pena de quebra do princípio da estrita legalidade tributária. [21]

Mais: ao contrário do que se dá no âmbito do processo judicial, em que o juiz é um terceiro desinteressado, a Administração Tributária é, sim, parte interessada no processo administrativo fiscal; o juiz, ao determinar ou aceitar a efetivação de depósito, verdadeiro direito potestativo do contribuinte – relativo, já que, depositado o crédito impugnado, não será possível ao contribuinte proceder ao respectivo levantamento a qualquer tempo, antes ou depois de decidida a causa, a menos que sua pretensão seja declarada procedente, e assim transite a decisão em julgado [22] – tem em vista a garantia da utilidade do processo judicial, não propriamente a satisfação imediata do direito do contribuinte, exatamente o contrário do que se dá em âmbito processual administrativo. [23]

Daí porque a satisfação imediata, e formalmente a título provisório, do crédito tributário exigido pela Fazenda Pública, nada mais é senão incorporação de patrimônio privado ao Poder Público, verdadeiro exercício antecipado – e, por ser antecipado, arbitrário – das próprias razões, ausente a devida e justa causa da obrigação. Ou, em outras palavras: confisco.

Valendo lembrar que o autoproclamado caráter provisório não é bastante para desnaturar o confisco enquanto tal. [24]

Tudo isto, até aqui argumentado, sob o fundamento de que são coisas distintas garantia do crédito e pagamento antecipado, ainda que a título provisório, desse mesmo crédito.

III – Há um outro e distinto aspecto, de não menor importância, que deve ainda ser enfatizado.

É que o depósito prévio extrajudicial pode ser convertido em depósito judicial, se proposta ação anulatória depois de exaurida a instância administrativo-tributária. [25]

Mas, enquanto o contribuinte, se quiser proceder ao depósito prévio administrativo fiscal, terá que fazê-lo à razão de trinta por cento do crédito do qual foi notificado a pagar, e contra o qual está a recorrer, em âmbito judicial, se desejar obter igual suspensão de exigibilidade daquele crédito, terá que proceder ao seu depósito pelo valor integral da exigência fiscal, e não apenas por aqueles trinta por cento.

Imagine-se, então, que o contribuinte tenha depositado os trinta por cento, quando da interposição do seu recurso administrativo, voltado contra toda a exigência fiscal; o recurso é improvido na esfera do Conselho de Contribuintes; o sujeito passivo, então, busca a via judicial, e propõe a ação anulatória.

E aqui a contradição: se desejar manter a suspensão da exigibilidade do crédito tributário impugnado, na ação anulatória, o contribuinte, a rigor, deverá proceder ao depósito do seu respectivo valor integral, sob pena de facultar-se à Fazenda Pública o ajuizamento de execução fiscal, com todas as conseqüências práticas daí decorrentes, a começar pela dificuldade, quando não verdadeira impossibilidade, de o sujeito passivo obter as certidões negativas de débito, ou positivas com efeitos de negativa, sem as quais não conseguirá participar de licitações públicas, obter financiamentos públicos, e assim por diante.

No limite, não seria fantasioso imaginar que o contribuinte tenha que proceder a uma espécie de reforço de depósito, para que então possa aspirar a suspensão judicial da exigibilidade do crédito tributário impugnado.

Por que essa diferença de tratamento, de modo a dificultar e a tornar mais oneroso ao contribuinte o acesso à via judicial, em comparação com o procedimento recursal administrativo-fiscal – agora, a custo zero, dada a declaração de inconstitucionalidade das normas legais supra referidas, instituidoras do depósito prévio recursal administrativo obrigatório como condição de acesso ao segundo grau de jurisdição administrativo?

Esse paradoxo é um reflexo e uma conseqüência de outro paradoxo – o tratamento diferenciado da relação jurídica processual tributária nas esferas administrativa e judicial, com os princípios e normas aplicados e compreendidos de modo distinto, enquanto que os sujeitos processuais, a obrigação e o crédito tributários, as relações jurídicas de direito material são fundamentalmente os mesmos. [26]

A falta de uma unificação ou de uma harmonização dos processos administrativos fiscais, colimada pelo Decreto-lei no 822/69, mas não alcançada pelo Decreto no 70.235/72, e de alguma adequação desse hipotético processo administrativo fiscal unificado aos processos judiciais tributários [27], para então atingir-se o ápice do nível das garantias do contribuinte, há que ser contrabalançada por meio da maior efetivação prática possível dessas garantias interpretando-se o arcabouço legislativo existente à luz dos grandes princípios constitucionais, a começar pelo princípio do devido processo legal,

reconhecendo-se o direito à suspensão da exigibilidade do crédito tributário segundo as mesmas exigências mínimas vigentes ou na esfera administrativa, ou na judicial.

No âmbito do continente europeu, o Tribunal de Direitos Humanos de Luxemburgo admite a legitimidade dos órgãos de jurisdição administrativa, desde que tenham eles as mesmas garantias que instituídas em favor dos juízes da jurisdição comum.

Todo o esforço é no sentido de estender à alçada administrativa as mesmas garantias do que as existentes na via judicial ordinária. [28]

Mas aqui procedeu-se de modo diverso, e em desfavor do acesso à via judicial comum, obstando-se ao contribuinte a possibilidade de obter a suspensão da exigibilidade de crédito tributário se não depositar a quantia integralmente exigida pelo Fisco.

E a arbitrariedade do tratamento diferenciado, que já é patente se for observado que a defesa dos direitos fundamentais do contribuinte há que ser a mais ampla e eficaz possível, haja vista constituir-se o princípio da dignidade da pessoa humana nuclear ao próprio Estado Democrático de Direito que a República Federativa do Brasil pretende ser e mais vir a ser (art. 1º, III CF/88), mais se torna chocante e absurda, se for lembrado que os depósitos, tanto judiciais como extrajudiciais, vão para uma mesma conta única do Tesouro Nacional.

A proteção da dignidade do contribuinte há que ser feita por cima, segundo o máximo multiplicador comum, tendo como parâmetros de comparação as garantias existentes nas alçadas administrativa e judicial.

As considerações que foram aqui feitas não foram abordadas quando do julgamento da ADI no 1933-MC-DF, STF, Pleno, Rel. Min. Nélson Jobim, quando, à unanimidade, entendeu-se constitucional a Lei no 9.703/98.

Fica lançado o convite para que o Supremo Tribunal Federal complete o retorno às suas melhores fases, avançando na proteção aos direitos fundamentais do contribuinte e, assim como fez em relação às exigências do depósito prévio recursal administrativo obrigatório ou do arrolamento de bens substitutivo, declare inconstitucional o repasse dos depósitos judiciais à conta única do Tesouro Nacional, por importar em confisco, e declarando desnecessário o depósito integral do crédito tributário em ação anulatória, emprestando interpretação conforme a Constituição Federal, e em nome da maior efetividade do princípio da dignidade da pessoa humana, quando houver se procedido ao depósito parcial do crédito em sede administrativa, depois transformado em depósito judicial, tornando-se desnecessário o depósito integral judicial do crédito em ação anulatória.

---

CONCLUSÕES

As liberdades públicas obrigaram inclusive o Estado a organizá-las e protegê-las.

Essa obrigação é um direito subjetivo do cidadão, também como contribuinte.

Daí a obrigatoriedade constitucional de uma estrutura administrativa tributária eficiente e que respeite a cidadania tributária.

Se aprovada a Lei de Execução Fiscal Administrativa, a estrutura administrativa da Secretaria da Receita Federal tenderá, muito mais do que atualmente, a ferir profundamente os direitos fundamentais do contribuinte.

O depósito prévio recursal fiscal, embora facultativo, continua favorecendo a inobservância do devido processo legal tributário.

Sugere-se a extensão, ao processo tributário judicial, das mesmas condições mínimas existentes no processo administrativo fiscal para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

---

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS BIBLIOGRAFIA

CAIS, Cleide Previtalli. O Processo Tributário. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Disponível em: <<http://www.sacha.adv.br/portugues/noticias-especifica.php?id=249>>. Acesso em 15 abr. 2007.

CRETELLA JÚNIOR, José. Liberdades Públicas. São Paulo: José Bushatsky, 1974.

CRETELLA NETO, José. Fundamentos Principiológicos do Processo Civil. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

HARADA, Kiyoshi. "Super-Receita – Veto à Emenda 03. Uma Tremenda Confusão Mental". Disponível em: <[http://www.fiscosoft.com.br/main-index.php?home=home\\_artigos&m=&nx\\_=&vie...](http://www.fiscosoft.com.br/main-index.php?home=home_artigos&m=&nx_=&vie...)> Acesso em 15 abr. 2007.

NOGUEIRA, Alberto. Jurisdição das Liberdades Públicas. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

\_\_\_\_\_. O Devido Processo Legal Tributário. 3.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

PINTO, Gabriela Maria Hilu da Rocha. Os Caminhos do Leão. Niterói: EdUFF, 2006.



SILVA, Vasco Pereira da. Reforma do Contencioso Administrativo. In: Barreto, Antônio (org.). Justiça em Crise? Crises da Justiça. Lisboa: Publicações Dom Quixote, 2000.

SILVEIRA, Lindemberg da Mota. Estrutura Jurídica do Ilícito Tributário. Belém: CEJUP, 1987.

\_\_\_\_\_. Um Código Nacional de Ilícitos Tributários. Diário do Congresso, Seção I, 11.02.1984.

---

## NOTAS

01 Cretella Júnior, José. Liberdades Públicas. São Paulo: José Bushatsky, 1974. p. 36: "Jean Rivero conceitua as liberdades públicas como poderes de autodeterminação reconhecidos e organizados pelo Estado, pelos quais o homem, nos diversos domínios, escolhe o comportamento que pretende assumir [...], ou, dum modo mais sintético, 'liberdades públicas são liberdades que o direito positivo reconhece e organiza'. O mesmo autor, em cursos anteriores, proferidos na Faculdade de Direito de Paris, conceituava as liberdades públicas como 'poderes que pertencem aos homens no quadro da vida social, poderes que, para se exercerem, reclamam o conhecimento e a disciplinação pelo Estado' [...]."

02 Alberto Nogueira (Jurisdição das Liberdades Públicas. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 213), reportando-se a François Terré: "Na segunda, analisando tais conceitos à luz de critérios orgânicos: 'Mais significativos são, em definitivo, os critérios de natureza orgânica, manifestando essencialmente uma superioridade da Constituição: os direitos e liberdades fundamentais são, em primeiro lugar, protegidos contra o poder executivo, mas também contra o poderes legislativo, enquanto que as liberdades públicas – no sentido do direito francês clássico – são essencialmente protegidas contra o poder executivo[...] Em segundo lugar, os direitos fundamentais são garantidos em virtude não apenas da lei, mas sobretudo da Constituição ou dos textos internacionais ou supranacionais'."

03 Ibid., p. 175: "Se, no liberalismo, o indivíduo é adversário do Estado, na democracia o cidadão se apropria do Estado". E, arrematando: "O Estado liberal é o protetor natural da liberdade política." Dentro dessa concepção bem francesa, percebe-se que a organização das liberdades públicas se constitui a tarefa mais importante para o seu exercício e mesmo a sua própria razão de ser. Essa organização se faz, em decorrência, exclusivamente no âmbito do Estado, no sentido de que é este o protetor dessas liberdades, tornando-se necessário, nessa atuação, definir o respectivo regime, que outra coisa não é senão a escolha da técnica considerada mais adequada para essa realização."

04 Ibid., p. 322: "Âmbito: local, nacional, supranacional, planetário – As escalas se interpenetram, não apenas no que diz respeito ao território, mas também no tocante às espécies de direito. Entra-se agora num espaço multidimensional do Direito – e dos

direitos. O Direito se interpenetra em todas essas escalas, como uma rede de convivência da multiplicidade dos espaços e sistemas."

05 ADI no 3685-DF, STF, Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, dec. Pub. DJU 10.8.2006, p. 19: "Enquanto o art. 150, III, 'b' da CF encerra garantia individual do contribuinte (ADI 939, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ 18.3.94), o art. 16 representa garantia individual do cidadão-eleitor, detentor originário do poder exercido pelos representantes eleitos e 'a quem assiste o direito de receber, do Estado, o necessário grau de segurança e de certeza jurídicas contra alterações abruptas das regras inerentes à disputa eleitoral' (ADI 3345, Rel. Min. Celso de Mello)."

06 NOGUEIRA, op. cit., p. 210: "O respeitado catedrático lusitano SOARES MARTÍNEZ, no plano da Filosofia do Direito averbera: 'Outra questão complexa respeitará à destrição entre as liberdades teóricas, abstractas, apenas visionadas, ou apenas definidas pelo legislador, e as liberdades reais, efectivas. Estas implicam segurança. Isto é, a certeza, ou, ao menos, a elevada probabilidade, de que as liberdades definidas poderão exercer-se. A problemática da liberdade é, assim, por natureza, inseparável do respeito da autoridade, das estruturas da polícia e da administração da justiça, sem eficácia das quais não haverá liberdades reais.'" (grifo no original)

07 Neste sentido a defesa feita pela AGU nas INFORMAÇÕES no AGU/AS-06/2001, Processo no 00001.000301/2001-12, ADI no 2389. Disponível em: <[http://conjur.estadao.com.br/static/text/28435?display\\_mode=print](http://conjur.estadao.com.br/static/text/28435?display_mode=print)>. Acesso em 15 abr. 2007: "O direito à privacidade – onde se incluiria também o direito à intimidade – enquanto direito de defesa, também se manifesta como direito à organização e ao procedimento. Isto é evidente diante da necessidade de os direitos exigirem normas infraconstitucionais específicas a fim de se concretizarem."

08 NOGUEIRA, Alberto. O Devido Processo Legal Tributário. 3.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 34: "A inserção do tributo no rol dos Direitos Humanos se evidencia, para exemplificar, nas I Jornadas Internacionais de Direitos Humanos, com a presença de juristas, estudiosos de direito tributário, integrantes da recém – criada Asociación Internacional de Tributación y Derechos Humanos, merecendo destaque sua conclusão no 02: 'que la violación a estos Derechos esenciales de las personas puede originarse por la acción estatal em distintos campos y entre ellos da actividad dirigida a obtener ingresos tributários. Por esse motivo ha surgido la inevitable conexión entre estos dos conceptos'." ADI 3685-DF: "[...] 5. Além de o referido princípio conter, em si mesmo, elementos que o caracterizam como uma garantia fundamental oponível até mesmo à atividade do legislador constituinte derivado, nos termos dos arts. 5o, § 2o e 60, § 4o, IV, a burla ao que contido no art. 16 ainda afronta os direitos individuais da segurança jurídica (CF, art. 5o, 'caput') e do devido processo legal (CF, art. 5o, LIV) [...]." Vale lembrar os protestos dos Presidentes de todos os Tribunais Superiores e dos Tribunais Regionais Federais quando anunciado pelo Ministro do Planejamento, em meados de março deste ano, corte no Orçamento do Poder Judiciário Federal de cerca de 770 milhões de reais, no sentido de que a medida inviabilizaria o próprio funcionamento desse Poder, e a reação daqueles Presidentes no sentido de reduzir o corte para cerca de 140 milhões. Veja-se, assim, e.g., Notícia de 29.3.2007, disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>.

09 COELHO, Sacha Calmon Navarro. Disponível em: <<http://www.sacha.adv.br/portugues/noticias-especifica.php?id=249>>. Acesso em 15 abr. 2007.

10 NOGUEIRA, O Devido Processo..., op. cit., p. 08: "O aperfeiçoamento do processo administrativo existente é medida de extrema urgência, refletindo a moderna tendência de valorização seguida em tantos países de tradição administrativa [...]. A autonomia dos Conselhos de Contribuintes, a nosso ver, é a chave mestra para esse desiderato."

11 PINTO, Gabriela Maria Hilu da Rocha. Os Caminhos do Leão. Niterói: EdUFF, 2006. p. 27: "É importante salientar que a vinculação das Delegacias de Julgamento às instruções fornecidas pela Receita Federal retira o seu caráter de 'órgão de julgamento imparcial', e, conseqüentemente, as afasta da idéia de 'justiça' aceita em nosso sistema jurídico, segundo a qual para uma decisão ser 'justa' deverá ser proferida por um órgão independente e imparcial."

12 Veja-se, e.g., os arts. 4o do Decreto no 4.395/2002 e 112, "caput" e § 3o da Lei no 11.196/2005.

13 Portaria MF no 214, de 28.03.1979, itens I, letra a, no 02 e II.

14 PINTO, op. cit., p. 37: "O que pode ser constatado é que a ordem de distribuição dos processos nem sempre é aleatória, como dispõem todas as normas e regulamentos, mas pode obedecer a determinados critérios implícitos, que são determinados pelo valor do imposto cobrado, pela projeção pública e política que o contribuinte tenha, ou até mesmo pelo volume físico dos autos."

15 Ibid., p. 16: "Especialmente quanto às sessões do Conselho de Contribuintes, é importante notar que apesar de o seu Regimento Interno ter assegurado que elas são públicas, sendo mantido o sigilo apenas em casos especiais, as pessoas que entram nas salas de sessões onde são realizados os julgamentos geralmente são questionadas sobre o que estão fazendo lá, sendo permitido permanecer somente com a anuência do presidente da Câmara."

16 Veja-se, e.g., Recurso no 136130, 1o Conselho de Contribuintes, 2a Câmara, Relator José Oleskovicz, Acórdão 102-46531, dec. p. maioria: "NORMAS PROCESSUAIS. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. A declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo é atribuição exclusiva do Poder Judiciário, conforme previsto nos artigos 97 e 102, I, 'a' e III, 'b' da Constituição Federal. No julgamento de recurso voluntário fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de lei em vigor (Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, aprovado pela Portaria MF no 55/1998, art. 22 - A acrescentado pelo art. 5o da Portaria MF no 103/2002)."

17 PINTO, op. cit., p. 19: "A partir da observação das práticas adotadas para formular a 'acusação fiscal' é possível constatar uma verdadeira 'presunção de culpa' do contribuinte, na qual a cobrança é feita pelo Fisco e, posteriormente, é ao contribuinte que cabe provar se o imposto não é devido."

18 Veja-se o artigo de Kiyoshi Harada ("Super-Receita – Veto à Emenda 03. Uma Tremenda Confusão Mental". Disponível em: <[http://www.fiscosoft.com.br/main-index.php?home=home\\_artigos&m=&nx\\_=&vie...](http://www.fiscosoft.com.br/main-index.php?home=home_artigos&m=&nx_=&vie...)>. Acesso em 15 abr. 2007) no qual analisa o que teria sido o § 4o do art. 6o da Lei no 10.593/2002, com a modificação feita pela Lei no 11.457, de 16.03.2007, afinal vetada pelo Exmo. Sr. Presidente da República, em comparação com as normas contidas no art. 129 da Lei no 11.196/2005, 50 do CC (2002) e 71, 72 e 74 da Lei no 4.502/64, no qual o autor afirma que "[...] condicionar a ocorrência do fato gerador à existência de decisão judicial não atende ao princípio constitucional da separação dos Poderes[...]", e que nada mudou em nosso ordenamento jurídico com o referido veto.

19 NOGUEIRA, Jurisdição..., op. cit., p. 229-230: "Não se pode ignorar o fato, notório, de que nos dias atuais certos contribuintes, como as multinacionais pouco ou quase nada recolhem em matéria de tributação, seja por se instalarem em paraísos fiscais, seja por gozarem de vantagens financeiras oferecidas por países que disputam seus empreendimentos e mesmo, dentro de cada país, como no caso brasileiro, por Estados e Municípios. A dura realidade é que o peso dos tributos é descarregado nas costas dos trabalhadores, e com maior intensidade na classe dos assalariados. [...] A perspectiva de uma 'gleba planetária'. Nesse cenário e sob o influxo da globalização, a gleba medieval se potencializaria numa extensão planetária. [...] Outra possibilidade não descartável seria a outorga de poder, aos novos senhores da Terra, para a cobrança de tributos, tornando-os assim, além de imunes, detentores dos tributos no lugar atualmente ainda ocupado pelo Estado-Nação."

20 Comentando a Lei no 9.703/98. Cf. CAIS, Cleide Previtalli. O Processo Tributário. 5.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 494.

21 CRETELLA NETO, José. Fundamentos Principlológicos do Processo Civil. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 113: "Quando o Estado se imiscui na vida das pessoas, a intromissão deverá ser justificada: materialmente, pois a intromissão deve ter causa legitimante amparada; e formalmente, pois o fundamento deve ser declarado de forma explícita."

22 Veja-se, assim, e.g., ERESP no 279352-SP, STJ, 1a Seção, Rel. Min. Luiz Fux, dec. Un. pub. DJU 22.05.2006, p. 139 e RESP no 252432-SP, STJ, 1a Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, dec. P. Maioria pub. DJU 28.11.2005, p. 189.

23 Veja-se, defendendo o direito da Fazenda Pública a uma maior celeridade no ingresso das receitas correspondentes ao depósito prévio recursal administrativo obrigatório, como instrumento de satisfação do direito do credor, o Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional PGFN/CAT/2078, de 11.12.1997, publicado no DOU de 12.12.1997.

24 Veja-se, assim, e.g., a decisão proferida quando do julgamento da AMS no 91.02.05597-0/RJ, TRF-2a Região, 2a Turma, Rel. Des. Fed. Alberto Nogueira, dec. un. pub. DJU 11.06.1992, p. 16930: "CONSTITUCIONAL. BLOQUEIO DE CRUZADOS NOVOS. MP Nº 168/90. LEI Nº 8.024/90. VIOLAÇÃO AO DIREITO DE PROPRIEDADE. OFENSA AO ART. 5º, LIV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL 1. Ao determinar a indisponibilidade dos cruzados novos, o Poder Público feriu o princípio constitucional do devido processo legal, que determina que 'ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal'. 2. Por 'privar', deve-se entender quaisquer restrições que sejam feitas ao direito de propriedade, uma vez que, sendo o termo genérico, sua aplicação terá que ser também genérica. 3. Portanto, apenas decisão judicial, seja em sentença transitada em julgado, proferida em processo regularmente instaurado por juiz competente, seja em medida cautelar decretada a fim de salvaguardar o direito ameaçado, podem tornar indisponíveis bens de quem seja legítimo proprietário ou possuidor. 4. À unanimidade, rejeitadas as preliminares e negado provimento à Apelação e à Remessa."

25 AMS no 2001.71.000342849-RS, TRF-4a Região, 1a Turma, Rel. Juiz Wellington Mendes de Almeida, dec. un. pub. DJU 08.02.2006, p. 346: "APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. DEPÓSITO RECURSAL. DECISÃO DE SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA PARCIALMENTE FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. VALOR DEPOSITADO SUPERIOR AO VALOR DA EXIGÊNCIA FISCAL. INTELECÇÃO ANALÓGICA DA SÚMULA 18 DO TRF/4R. 1 – Tanto a Lei nº 9.703/98 e o Decreto nº 2.850/98, como o Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela MP 2.176-79/2001, ao disciplinarem a devolução do depósito ao contribuinte e a conversão em renda, preceituam que, se a decisão for favorável ao contribuinte, o valor depositado será devolvido à empresa, ao passo que, se a decisão for contrária ao sujeito passivo, o valor será convertido em renda, ressaltando-se que, nesta última hipótese, consoante o § 3º, in fine, e o §4º do art. 43 do Decreto nº 70.235/72, se houver posterior propositura de ação anulatória, a autoridade administrativa transferirá para conta à ordem do juiz da causa os valores depositados. 2 - Ante a desconstituição de aproximadamente 80% do crédito tributário inicialmente lançado, deve ser devolvida ao depositante a proporção do valor depositado relacionada ao montante da exigência fiscal desconstituída, ou seja, devem ser devolvidos ao contribuinte cerca de 4/5 da quantia em depósito (R\$ 5.523.334,67), valor sujeito à correção pela CEF. 3 – A conversão em renda, além de estar expressamente estancada pelo disposto no §4º do art. 43 do Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela MP nº 2.176-79/2001, direciona-se à providência vedada no âmbito desta Corte, por força do enunciado sumulado sob nº 18. Dessarte, a transformação em pagamento definitivo somente poderá ocorrer após o trânsito julgado da ação anulatória nº 2005.71.00.003203-9, porque, com eventual reversão do lançamento fiscal, os interesses da contraparte permanecerão resguardados. 4 – Apelação e remessa oficial improvidas."

26 Identificando ontologicamente os ilícitos civil, penal, administrativo e tributário, e diferenciando-os apenas quanto ao grau da tutela a certos direitos ou interesses juridicamente protegidos, cf. SILVEIRA, Lindemberg da Mota. Estrutura Jurídica do Ilícito Tributário. Belém: CEJUP, 1987. p. 27: "Essa distinção – puramente de grau – decorre, portanto, de uma maior ou menor valoração dos bens protegidos, razão pela qual, um

mesmo comportamento pode ensejar uma penalidade de natureza patrimonial de liberdade; ou submeter o sujeito ativo a uma única sanção. Isto se deve a questões de política legislativa. O certo é que, tanto a valoração, como a estruturação normativa dos fatos juridicamente protegidos são dados do mundo do direito. E o ilícito, se configura através de um ato que ao se concretizar realiza o suporte fático de incidência de uma norma que conceitua aquela atuação como contrária ao Direito. É portanto, evidente a unicidade do ilícito, não havendo como se cogitar, salvo para efeitos didáticos, ou legislativos, ou ainda sancionatórios, de um ilícito civil, tributário, penal e assim por diante."

27 Não deixa de ser interessante ver que Vasco Pereira da Silva (Reforma do Contencioso Administrativo. In: Barreto, Antônio (org.). *Justiça em Crise? Crises da Justiça*. Lisboa: Publicações Dom Quixote, 2000. p. 461) defende uma "aproximação" dos processos administrativos, inclusive fiscais, ao processo civil, como uma das possíveis alternativas para se tornar realidade o preceito constitucional inserto no art. 268º, nos 04 e 05 da Constituição da República Portuguesa. Assim diz o autor: "De acordo com o legislador constituinte de 1997, 'a protecção plena e efectiva dos direitos dos particulares é garantida através de sentenças cujos efeitos vão da simples apreciação e reconhecimento de direitos, à condenação [...] da administração, passando pela impugnação de actos administrativos, assim como das adequadas medidas cautelares'. Desta forma, uma reforma da justiça administrativa constitucionalmente adequada poderia seguir uma das seguintes alternativas, no que respeita à regulação dos meios processuais: a) a de reconduzir cada um dos efeitos das sentenças, referidos na lei fundamental, a um meio processual autónomo (por exemplo, limitando a acção para o reconhecimento de direitos a uma acção de simples apreciação, acantonando o recurso à impugnação de actos administrativos e criando uma nova acção para condenação da administração à prática de actos legalmente devidos, para além de manter os demais meios processuais), aproximando o contencioso administrativo do processo civil, à maneira do direito alemão; b) ou, diferentemente, a de alargar expressamente o âmbito de aplicação dos actuais meios processuais (designadamente através da previsão expressa da possibilidade de o juiz proferir sentenças de simples apreciação, constitutivas e de condenação, no âmbito dos já existentes recurso e acção para reconhecimento de direitos, ao lado dos demais meios), seguindo os exemplos do direito italiano ou da recente reforma do direito espanhol." Defendendo a unificação dos ilícitos penais e fiscais em um mesmo Código, Lindemberg da Mota Silveira (*Um Código Nacional de Ilícitos Tributários*, Diário do Congresso, Seção I, 11.02.1984): "A legislação atual tem seus defeitos por ser esparsa, com normas conflitantes, assistemática e com figuras típicas, muitas vezes imperfeitas. Para que se possa superar esses defeitos, penso que é imprescindível a edição de um Código Nacional de Ilícitos Tributários, assunto que não recebeu do atual CTN maior atenção, dele tratando no art. 100, § único, e arts. 136, 137 e 138. Segundo Yves G. S. Martins, o CTN afastou-se do estudo elaborado por Rubens Gomes de Souza, que se propunha a conceituar e delimitar a ocorrência do ilícito tributário. Diferentemente, o Código Tributário do México, nos seus arts. 205 a 236, dispôs sobre as infrações e sanções tributárias, e nos arts. 137 a 186 sobre os delitos fiscais. E de acordo com Giuliani Fonrouge o Código Tributário do Chile e o chamado 'Ordenamento Fiscal da Alemanha' tratou nos §§ 391 e seguintes das questões penais vinculadas à tributação. [...] Penso que o assunto está a merecer melhor atenção dos doutrinadores e que, repito, é indispensável a elaboração de um Código Nacional disciplinando a matéria. Como o concebo, ele objetivaria assumir o poder tributante de meios eficazes suficientes a coibir e

reprimir a prática, cada vez maior, de ilícitudes tributárias. Mas, ao mesmo tempo, objetivaria ao estabelecimento de normas sancionatórias equânimes, e garantir o contribuinte contra a criação de sanções excessivamente aflitivas e impedir sua aplicação com finalidades que não fossem exclusivamente jurídicas."

28 Apenas a título exemplificativo, veja-se as decisões proferidas pela Corte Européia de Direitos Humanos em Vallee v. França, Processo no 22121/93, julg. 19.4.1994, duração não razoável de processo e não aceleração de procedimento recursal administrativo quando era parte um adético; Stallinger e Kuso v. Áustria, Processo nos 14696 e 14697/89, direito a uma audiência prévia; John Murray vs. Grã-Bretanha, Processo no 1873/91, direito ao silêncio; Boskaya an Okguaoglu v. Turquia, Processos nos 23536 e 24408/94, falta de independência dos juízes de tribunal de segurança porque ainda eram oficiais da ativa das Forças Armadas.

Disponível em:< <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10347> > Acesso em.: 14 set. 2007.