

Processo tributário administrativo*

Josefa Barros
Maria dos Ramos
Marineide Costa
Erivânia Melo
Micheline Neiva

SUMÁRIO

Introdução.....	01
Papel do Processo Administrativo Tributário, Princípios Informadores e Fases	02.
Legislação Federal e Estadual da Bahia que rege a Matéria.....	03
• Federal	03
• Estadual	04
O regulamento do processo administrativo fiscal (RPAF) da BAHIA.....	04
Dos Prazos Processuais	05
Processo Administrativo Fiscal	05
• Sentido Amplo.....	05
• Sentido Estrito	06
Distinção Entre Processo e Procedimento	07
Teorias Sobre a Natureza Jurídica do Processo.....	08
O Processo Como Contrato	08
O Processo Como Quase-Contrato	09
O Processo Como Relação Jurídica.....	09
O Processo Como Situação Jurídica.....	10
Natureza Jurídica do Processo.....	11
O Processo Como Procedimento em Contraditório.....	12
Legitimação Pelo Procedimento e Pelo Contraditório.....	12
Objeto da Relação Processual.....	13
Pressupostos da Relação Processual.....	13
Características da Relação Processual	14
Autonomia da Relação Processual	15
Início e Fim Do Processo.....	15

Procedimento	15
O Sistema da Legalidade das Formas	15
As Exigências Quanto às Formas	16
O Modo do Procedimento e dos Seus Atos	17
O Modo Do Procedimento (Linguagem): Procedimento Escrito, Oral E Misto	17
O Modo Do Procedimento; Atividade E Impulso Processual	19
O Modo do Procedimento: O Rito.....	19
Fase Não Contenciosa	21
O Auto de Infração	21
Impugnação.....	22
Ônus Da Prova.....	26
Julgamento em Primeira Instância.....	29
O Arrolamento de Bens, Lei 9.532, De 10.12.1997	29
Os Recursos Âmbito Federal E Estadual.....	30
Julgamento em Segunda Instância.....	31
Câmara Superior de Recursos Fiscais.....	31
Os Prazos	32
Consulta	34
Objeto da Consulta	34
Local de Apresentação da Consulta.....	34
Efeitos da Consulta.....	34
Situação em Que a Consulta Não Produzirá Efeito	35
Decisão da Consulta em 1ª Instância	35
Decisão Contrária Ao Consulente, Medidas e Providências Cabíveis	35

A decisão pode ser modificada ou anulada?.....	36
Repetição de Indébito	36
Denúncia Espontânea	36
Conclusão	39
Bibliografia.....	40

O PROCESSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO

INTRODUÇÃO

Processo tributário consiste no conjunto de atos administrativos e judiciais supostamente ordenados, com o objetivo de apurar a obrigação tributária ou descumprimento desta, tendentes a dirimir controvérsias entre fisco e contribuintes.

O processo tributário pode ser dividido em duas espécies: procedimento administrativo tributário e processo judicial tributário.

O procedimento administrativo tributário também é processo, uma vez que realizado em contraditório.

A Constituição Federal de 1988 assegura ao contribuinte o processo administrativo fiscal como instrumento de acerto da relação tributária. O que se quer com ela saber é se existem normas na Constituição Federal de 1988, suficientes para a configuração do direito subjetivo do contribuinte, ao processo administrativo, como instrumento de acerto de sua relação com o Estado fisco. Em outras palavras, a essa questão consiste em saber se o legislador ordinário pode suprimir, simplesmente, o processo de acerto tributário, permitindo que o lançamento do tributo se faça unilateralmente, sem participação do sujeito passivo da obrigação tributária.

A atualização e modernização da estrutura normativa da Administração Tributária passam pela necessidade de instrumentos eficazes para lançar de ofício e cobrar os tributos de competência do Estado, sem, todavia, olvidar os legítimos e sagrados direitos do administrado de somente pagar o quanto efetivamente é devido e, em conseqüência disso, impugnar e acionar a justiça administrativa contra o *não-devido* por meio de um processo ágil e que atenda aos princípios da ordem jurídica.

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

Os *órgãos judicantes* administrativos, embora com autonomia em relação à *Administração ativa* e com representantes do fisco e da sociedade, hão de ser fortalecidos, para agilizar a solução dos conflitos entre a Administração e os contribuintes, mantendo as garantias e reduzindo os feitos tributários no Judiciário, ainda que a escolha do *fórum* perante o qual deseja postular seus direitos fique a critério exclusivo do contribuinte. A opção pela via administrativa é pertinente constitucionalmente e desejável pela vantagem de ser atrativa pela gratuidade, dar efeito suspensivo dos recursos e com a certeza das garantias constitucionais.

A obrigação tributária resume condições peculiares em relação a outras obrigações de natureza civil o que exige sistematização do processo tributário sendo preciso que haja conectores entre o processo administrativo tributário e o judicial, resultando em regras que evitem repetições nas fases administrativa e judicial, visando à agilização, mantendo-se as garantias.

O objetivo deste trabalho é aprofundar essas questões que, norteadas pelo princípio da legalidade tributária, juntamente com outros princípios, liberdades e garantias obtêm plena recepção no ordenamento. Mas a realidade do processo tributário brasileiro aponta para uma falta de estruturação, de acordo com os princípios que se adequam ao verdadeiro conteúdo normativo dos valores do Estado de Direito. A necessidade de que o Estado, juridicamente organizado, esteja estruturado e organizado em um sistema que tutele os direitos dos contribuintes de modo ágil e eficaz exige que um conjunto de posições do

corpo doutrinal que pareciam solidamente assentes sobre o objeto e papel do processo administrativo tributário e sua natureza, revelem-se passíveis de acatar uma realidade mais moderna desse instrumento no melhor encaminhamento das questões tributárias visando a transparência e a justiça fiscal. Cabe demonstrar que o processo tributário tem que ser estruturado segundo os princípios constitucionais, mas com uma vinculação em relação a outros princípios processuais que atendem a natureza dessa relação obrigacional tributária e com a necessária conexão entre o processo judicial e o administrativo. A obtenção da verdade material que impende sobre a *Administração judicante* é consequência da legalidade tributária e tem natureza constitucional, para cuja estrutura processual é indispensável o princípio inquisitório.

PAPEL DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO, PRINCÍPIOS INFORMADORES E FASES.

Inicialmente coloca-se o processo administrativo tributário como sendo um instrumento de atuação do direito material. Representa a própria construção do título executivo necessário para que a administração pública possa vir a pleitear, junto ao judiciário, a execução do crédito tributário que constitui seu direito subjetivo. É importante lançar a idéia de alguns antecedentes que configuram a importância do processo administrativo tributário. Esses antecedentes passam pela maior importância e aprofundamento que foi sendo dado ao ato administrativo, já na década de setenta, e se consolida a partir do maior desenvolvimento das relações fisco/contribuinte, principalmente a partir do fato de deixar de servir à autoridade pública administrativa, para servir acima de tudo ao cidadão.

Então, tem-se a figura do processo administrativo tributário se impondo nessa maior conscientização que o cidadão começa a ter e constituiu-se em alternativa; como mais um instrumento tendente a solucionar, a pacificar os conflitos na relação fisco/contribuinte, que se dá a partir da atuação da legislação tributária e em razão da própria necessidade dos contribuintes a partir das posições assumidas pelo legislador, de se levar aos cofres públicos os recursos necessários para o Estado prover as finalidades públicas.

LEGISLAÇÃO FEDERAL E ESTADUAL DA BAHIA QUE REGE A MATÉRIA

FEDERAL

No processo administrativo tributário envolvendo os tributos Federais (Imposto de renda, IPI, ITR, Imposto de Importação, Imposto de Exportação etc.), as regras foram consolidadas no Decreto nº 70235 de 6/03/72, que sofreu várias alterações.

O direito do contribuinte de impugnar a ação estatal, como regra, surge com sua notificação, que poderá ser um ato de infração e imposição de multa, apreensão de mercadorias, documentos etc.

Esse processo tem caráter contencioso, por exemplo, no caso de impugnação do auto de infração ou lançamento; entretanto, poderá haver processos administrativos sem litigiosidade, como no caso da consulta fiscal. Uma vez notificado, no prazo previsto em lei e no próprio instrumento de notificação, o contribuinte poderá apresentar IMPUGNAÇÃO ou DEFESA, ou cumprir a exigência fiscal, pois a notificação sempre traz uma opção disjuntiva: cumprir (pagar) ou apresentar defesa.

A impugnação tem efeito suspensivo, e uma vez protocolada a impugnação na repartição competente, que é fixada pela matéria ou ato impugnado, instruído o processo, o julgamento poderá ser procedente, procedente em parte ou improcedente.

Sendo procedente ou procedente em parte a impugnação, a autoridade julgadora de primeira instância deverá sempre recorrer de ofício, submetendo o resultado à reapreciação, uma espécie de duplo grau de jurisdição previsto no art. 475, II, do CPC.

Na esfera federal, a reapreciação do recurso voluntário é de competência do **Conselho de Contribuintes**, um colegiado composto por representantes do Estado e dos contribuintes, sendo que o *Primeiro Conselho* conhece as questões sobre o imposto de renda; o *Segundo Conselho* conhece as questões sobre os produtos industrializados e o *Terceiro Conselho* conhece as questões relacionadas com os outros tributos federais.

Existe ainda, recurso especial dirigido à Câmara Superior, quando a matéria envolver decisão não unânime, uma espécie de embargos infringentes da esfera administrativa.

Também, havendo divergência de decisões, apontando decisão que tenha dado interpretação divergente à lei tributária, cabe recurso à *Câmara Superior*.

Por final, a decisão que julga procedente a impugnação, esgotadas as instâncias do processo administrativo tributário, extingue a obrigação, ocorre aquilo que o CTN denomina de decisão definitiva, não podendo ser reaberta a questão, senão nos casos previstos em Lei.

ESTADUAL

No processo administrativo tributário estadual, este vinculado à legislação do Estado da Bahia, o Regulamento do ICMS (Decreto nº 28.596, de 1981) Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, trata do processo fiscal nos arts. 140 a 151 e o Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB.

No processo administrativo tributário Estadual, o julgamento do processo fiscal será feito em uma única instância administrativa através do Conselho de Fazenda Estadual. Compete ao Conselho de Fazenda Estadual, além do julgamento dos processos fiscais, o julgamento dos recursos voluntários de decisões em processos de isenção, de restituição e outros, conforme o disposto no Regulamento”.

Tratando-se de lançamento já apreciado pelo CONSEF, vindo a ser comprovado o pagamento do débito antes da inscrição em dívida ativa, o órgão competente de que trata este artigo fará o cancelamento da inscrição e remeterá o processo para lançamento dos pagamentos no sistema de controle do crédito tributário e posterior homologação do pagamento

As considerações sobre a impugnação, requisitos da inicial, efeitos do recurso etc., em regra, coincidem com os comentários desenvolvidos no processo administrativo tributário federal.

Em se tratando de substituição ao critério, a requerimento do sujeito passivo, o parcelamento terá base nos critérios previstos para os créditos fiscais da União”.

O Art. 5º desta Lei estabelece que: “Fica suspenso o curso de incidência da atualização monetária com o depósito integral do débito tributário atualizado, em nome do autuado ou modificado, diretamente aos cofres públicos”.

Por final, os efeitos nos casos de decisão definitiva que julga procedentes a impugnação e os recursos, ou julga improcedente ou procedente em parte, os comentários expendidos no processo tributário federal, aplicam-se integralmente ao processo administrativo estadual.

O REGULAMENTO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (RPAF) DA BAHIA.

O Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629 de 09 de

julho de 1999, regulamenta a disciplina do processo administrativo fiscal e os procedimentos administrativos não contenciosos, através dos quais se realizam a atividade e os fins da administração tributária, visando à aplicação ou à interpretação da legislação tributária estadual, sem prejuízo das disposições provenientes de leis complementares, convênios e outros atos normativos oriundos da administração tributária estadual.

A interpretação normativa da legislação tributária estadual será feita por meio de portarias do Secretário da Fazenda, sem prejuízo da orientação feita pelo Superintendente da Administração Tributária, através de instruções normativas.

Ocorrendo mudança de endereço no curso do processo, o contribuinte deverá comunicá-la à repartição do seu domicílio, sob pena de serem consideradas válidas as intimações feitas com base na indicação constante nos autos.

O Auto de Infração será lavrado no estabelecimento do infrator, na repartição fazendária ou no local onde se verificar ou apurar a infração. Na lavratura do Auto de Infração, não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais, considerar-se-á o tributo devido no último mês do período fiscalizado. O débito constante no Auto de Infração, para efeito de intimação, será expresso pelos valores do tributo e pela indicação das penalidades, ficando sujeito à apuração, no momento do pagamento, dos valores das multas, da atualização monetária e dos acréscimos moratórios incidentes. O Auto de Infração poderá ser lavrado contra o contribuinte, contra o substituto tributário ou contra qualquer pessoa à qual a lei atribua a responsabilidade tributária.

DOS PRAZOS PROCESSUAIS

Os prazos processuais serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia de início e incluindo-se o dia do vencimento. Os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal na repartição em que corra o processo ou onde deva ser praticado o ato, nos casos em que o processo seja baixado em diligência pela autoridade ou órgão que deva praticar determinado ato em prazo prefixado, a contagem desse prazo recomeça na data do retorno do processo.

O prazo para que o contribuinte ou interessado atenda a exigência de regularização do processo ou de juntada de documento é de 10 (dez) dias, salvo disposição expressa em

contrário da legislação tributária. A autoridade fazendária do órgão onde se encontrar ou por onde tramitar o processo, sob pena de responsabilidade funcional, adotará as medidas cabíveis no sentido de que sejam fielmente observados os prazos processuais para interposição de defesa ou recurso, informação fiscal, cumprimento de diligências ou perícias, tramitação e demais providências.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Sentido Amplo

- Possibilitar aos participantes um maior conhecimento da legislação processual do Contencioso Administrativo Tributário da União e sua aplicação nas questões relativas aos tributos federais, sobretudo o Imposto de Renda (Pessoa Jurídica e Pessoa Física), inclusive contribuições.
- Maior entendimento da estrutura e funcionamento do Contencioso Administrativo Federal;
- Maior conhecimento da legislação atinente ao Processo Administrativo Fiscal significa necessariamente melhor possibilidade de defender os direitos do contribuinte e de contribuir, também, direta ou indiretamente para o julgamento do processo;
- Melhoria da qualidade das peças processuais (impugnação e recurso) dirigidas ao contencioso e submetidas à apreciação das instâncias administrativas de julgamento;
- Facilidade no conhecimento da jurisprudência do Contencioso, uma ferramenta de grande importância na fundamentação das defesas.

Sentido Estrito

- Permitir visualizar a relevância do Processo Administrativo Fiscal da União no âmbito da Administração Tributária e do Sistema Tributário Nacional, compreendido num sistema maior, da Administração Pública e da própria finalidade do Estado de exigir, fiscalizar e cobrar as receitas tributárias, a fim de prestar o bem público;

- Compreender a importância dos princípios constitucionais que vinculam a Administração Pública (legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência);
- Conhecer os princípios reguladores do Processo Administrativo Fiscal (unidade de jurisdição, contraditória e ampla defesa, verdade material, duplo grau de jurisdição, entre outros);
- Compreender a estrutura do Contencioso Administrativo Fiscal da União regido pelo Decreto nº 70.235/72, com as alterações das Leis nºs 8.748/93 e 9.532/97, incluindo os órgãos preparadores e/ou lançadores do tributo, especialmente as instâncias de julgamento, inclusive prazos e recursos cabíveis;
- Discutir a aplicação subsidiária da Lei nº 9.784/99 ao Processo Administrativo Fiscal da União;
- Compreender a finalidade do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF e do Termo de Início de Fiscalização no tocante à exclusão da espontaneidade do contribuinte;
- Compreender que o procedimento administrativo de constituição do crédito tributário constitui-se, na verdade, em ato administrativo de natureza jurídica declaratória da obrigação tributária principal e de caráter constitutivo do crédito tributário;
- Conhecer os requisitos materiais e formais que dão validade jurídica ao ato de constituição do crédito tributário – o Auto de Infração e a Notificação de lançamento, inclusive os vícios formais que podem macular o lançamento de nulidade;
- Compreender na prática as diversas fases de elaboração de uma decisão (acórdão) de primeira instância (relatório, voto e ementa), bem como os casos em que pode haver a conversão do julgamento em Resolução (diligências e/ou perícias);
- Aplicar na prática os conhecimentos adquiridos

DISTINÇÃO ENTRE PROCESSO E PROCEDIMENTO

Etimologicamente, processo significa “marcha avante”, “caminhada” (do latim, *procedere*=seguir adiante). Por isso, muito tempo foi ele confundido com a simples

sucessão de atos processuais (procedimento), sendo comuns as definições que o colocavam nesse plano. Contudo, desde 1868, com a obra de Bulow (teoria dos pressupostos processuais e das exceções dilatórias), apercebeu-se a doutrina de que há, no processo, uma força que motiva e justifica a prática dos atos do procedimento, interligando os sujeitos processuais. O processo, então, pode ser encarado pelo aspecto dos atos que lhe dão corpo e das relações entre eles e igualmente pelo aspecto das relações entre os seus sujeitos, é conceito que 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.).

O Processo é a resultante de dois componentes que se combinam e completam, e que são a relação processual e o procedimento; a relação processual é complexa, compondo-se de inúmeras posições jurídicas ativas e passivas que se sucedem do início ao fim do processo. Ora, a passagem de uma para outra dessas posições jurídicas (caráter progressivo da relação processual) é ocasionada sempre por eventos que têm, perante o direito, a eficácia de constituir, modificar ou extinguir situações jurídicas processuais. Esses eventos recebem o nome genérico de fatos processuais.

O procedimento é, nesse quadro, apenas o meio extrínseco pelo qual se instaura, desenvolve-se e termina o processo; é a manifestação extrínseca deste, a sua realidade fenomenológica perceptível. A noção de processo é essencialmente teleológica, porque ele se caracteriza por sua finalidade de exercício do poder (no caso jurisdicional). A noção de procedimento é puramente formal, não passando da coordenação de atos que se sucedem. Conclui-se, portanto, que o procedimento (aspecto formal do processo) é o meio pelo qual a lei estampa os atos e fórmulas da ordem legal do processo. O processo é indispensável à função jurisdicional exercida com vistas ao objetivo de eliminar conflitos e fazer justiça mediante a atuação da vontade concreta da lei. É, por definição, o instrumento do qual a jurisdição opera (instrumento para a positivação do poder).

Terminologicamente é muito comum a confusão entre processo, procedimentos e autos. Mas, como se disse, procedimento é o mero aspecto formal do processo, não se

confundindo conceitualmente com este; autos, por sua vez, são a materialidade dos documentos em que se corporificam os atos do procedimento. Assim, não se deve falar, por exemplo, em fases do processo, mas do procedimento; nem em “consultar o processo” mas os autos. Na legislação brasileira, o vigente Código de Processo Civil é o único diploma que se esmerou na precisão de linguagem.

TEORIAS SOBRE A NATUREZA JURÍDICA DO PROCESSO

Tão variadas são as teorias acerca da natureza jurídica do processo e tantas divergências surgiram a respeito, que alguns autores chegam a manifestar ceticismo quanto à possibilidade de uma conceituação científica, falando do processo como jogo, do mistério do processo, afirmando que ele é como a miséria das folhas secas de uma árvore, ou vendo nele uma busca proustiana do tempo perdido. Esse pessimismo, contudo, não significa que não se possa chegar validamente e encontrar a natureza jurídica do processo, sendo que a doutrina, de modo geral, já se pacificou a respeito. Dentre os pontos geralmente aceitos está o caráter público do processo moderno, em contraposição com o processo civil romano, eminentemente privatista. É que, como já foi salientado, o processo é encarado hoje como o instrumento de exercício de uma função do Estado (jurisdição), função essa que ele exerce por autoridade própria, soberana, independentemente da voluntária submissão das partes – enquanto que, no direito romano, ele era o resultado de um contrato celebrado entre estas (litiscontestatio), através do qual surgia o acordo no sentido de aceitar a decisão que fosse proferida.

Como já foi dito, o Estado incipiente não tinha ainda conquistado suficiente autoridade sobre os indivíduos para se impor a eles. No direito moderno, o demandado é integrado no processo através da citação (chamamento a juízo), independentemente de sua vontade; não existe mais a chamada litiscontestação, que perdeu razão de ser (a contestação do réu nada tem a ver com esse instituto: é apenas o ato através do qual se defende, no processo civil).

As muitas teorias que existiram e existem sobre a natureza jurídica do processo revelam a visão publicista ou privativista assumida por seus formuladores, sendo que algumas delas utilizam conceitos romanísticos sobreviventes à sua própria aplicação prática. As principais entre elas apontam no processo a natureza de: A) contrato; b) quase-contrato; c) relação jurídica processual; d) situação jurídica; d) procedimento informado pelo contraditório.

Existem outras teorias, como: a do processo como instituição (Jaime Guasp); b) a do processo como entidade jurídica complexa (Foschini); c) a doutrina ontológica do processo (João Mendes Junior).

O PROCESSO COMO CONTRATO

Essa teoria, em voga nos séculos XVIII e XIX, principalmente na doutrina francesa, liga-se a idéia romana do processo, invocando-se a seu favor, inclusive, um texto de Ulpiano (D.XV, I, 3º, 11). E Pothier, um dos principais defensores dessa doutrina, colocava o pacto para o processo (litiscontestatio) no mesmo plano e com os mesmos raciocínios básicos da doutrina política do contrato social. Rousseau: “enquanto os cidadãos se sujeitam às condições que eles mesmos pactuaram, ou que eles poderiam ter aceito por decisão livre e racional, não obedecem a ninguém mais que à sua própria vontade”. A sujeição da vontade individual a uma vontade superior, vista em escala macroscópica, viria a dar no Estado; em escala microscópica, no processo.

Essa doutrina tem mero significado histórico, pois parte do pressuposto, hoje falso, de que as partes se submetem voluntariamente ao processo e aos resultados, através de um verdadeiro negócio jurídico de direito privado (a litiscontestação). Na realidade, a sujeição das partes é o exato contraposto do poder estatal (jurisdição), que o juiz impõe inevitavelmente às pessoas independentemente da voluntária aceitação.

O PROCESSO COMO QUASE-CONTRATO

Um autor francês do século XIX (Arnault de Guényvau) foi quem criou essa doutrina. Disse que, se o processo não era um contrato e se delito também não podia ser, só haveria de ser um quase-contrato. Tal pensamento partia do erro metodológico fundamental consistente na crença da necessidade de enquadrar o processo, a todo custo, nas categorias de direito privado; e, além disso, já no próprio Código Napoleônico indicava-se uma outra fonte de obrigações, que o fundador da doutrina omitiu: a lei.

O PROCESSO COMO RELAÇÃO JURÍDICA

Essa doutrina é devida a Bulow, que a expôs em 1868 em seu famosíssimo livro Teoria dos pressupostos processuais e das exceções dilatórias, unanimemente considerada como a primeira obra científica sobre direito processual e que abriu horizontes para o nascimento desse ramo autônomo na árvore do direito e para o surgimento de uma verdadeira escola sistemática do direito processual civil.

Não é que haja Bulow propriamente criado a idéia de que no processo há uma relação entre as partes e o juiz, que não se confunde com a relação jurídica de direito material convertida: antes dele, outros autores já haviam acenado a essa idéia, a qual, de resto, estava presente inclusive em antigo texto do direito comum italiano.

O grande mérito de Bulow foi a sistematização, não a intuição da existência da relação jurídica processual, ordenadora da conduta dos sujeitos do processo em suas ligações recíprocas. Deu bastante realce à existência dos dois planos de relações: a de direito material, que se discute no processo; e a de direito processual, que é o continente em que se coloca a discussão sobre aquela. Observou também que a relação jurídica processual se distingue da de direito material por três aspectos: a) pelos seus sujeitos (autor, réu e Estado-Juiz); b) pelo seu objeto (a prestação jurisdicional); c) pelos seus pressupostos (os pressupostos processuais).

Essa doutrina foi também alvo de acirradas críticas, especialmente da parte de Goldschmidt, que lançou contra ela a teoria do processo como situação jurídica. As críticas, todavia não destruíram o que havia de verdade na doutrina da relação jurídica processual, a qual ainda hoje é a que maior número de adeptos conta. No Brasil, acatam-se todos os processualistas de renome.

O PROCESSO COMO SITUAÇÃO JURÍDICA

Criticando a teoria da relação jurídica processual, construiu Goldschmidt essa teoria que, embora rejeitada pela maioria dos processualistas, é rica de conceitos e observações que vieram contribuir valiosissimamente para o desenvolvimento da ciência processual.

Observa, inicialmente, o que sucede na guerra, quando o vencedor desfruta de situações vantajosas pela simples razão da luta e da vitória, não se cogitando de que tivesse ou não direito anteriormente; depois faz um paralelo com o que ocorre através do processo. E diz que, quando o direito assume uma condição Dinâmica (o que se dá através do processo), opera-se nele uma mutação estrutural: aquilo que, numa visão estática, era um direito subjetivo, agora se degrada em meras possibilidades (de praticar atos para que o direito seja reconhecido), expectativas (de obter esse reconhecimento), perspectivas (de uma sentença desfavorável) e ônus (encargo de praticar certos atos, cedendo a imperativos impulsos do próprio interesse, para evitar a sentença desfavorável).

Das muitas críticas endereçadas a essa teoria destacam-se as seguintes: a) ela argumenta pela exceção, tomando como regras as deformações do processo; b) não se pode falar de uma situação, mas de um complexo de situações no processo; c) é exatamente o conjunto de situações jurídicas que recebe o nome de relação jurídica. Mas a crítica mais envolvente foi a que observou que toda aquela situação de incerteza expressa no ônus, perspectivas, expectativas, possibilidades, refere-se à *res in judicium deducta*, não ao *judicium* em si mesmo: o que está posto em dúvida, e talvez exista e talvez não, é o direito subjetivo material, não o processo.

Foi muito, contudo, o que ficou da doutrina de Goldschmidt, a qual esclareceu uma série de conceitos antes mal compreendidos e envolvidos em dúvidas e enganos. Assim, por exemplo, as idéias de *ônus*, *sujeição* e da *relação funcional do juiz com o Estado*, de natureza administrativa, sem que haja obrigações da pessoa física do magistrado com as partes.

NATUREZA JURÍDICA DO PROCESSO

De todas as teorias acima expostas acerca da natureza jurídica do processo, é a da relação processual que nitidamente desfruta dos favores da doutrina. Inicialmente, é inegável o acerto de Bulow ao dizer que o processo não se reduz a mero procedimento, mero regulamento das formas e ordem dos atos do juiz e partes, ou mera sucessão de atos. Por outro lado, todas as teorias que após essa descoberta passam a disputar a primazia de

melhor explicar o processo acabaram por evidenciar a sua própria fraqueza, como ficou demonstrado nos parágrafos anteriores.

É inegável que o Estado e as partes estão, no processo, interligados por uma série muito grande e significativa de liames jurídicos, sendo titulares de situações jurídicas em virtude das quais se exige de cada um deles a prática de certos atos de procedimento ou lhes permite o ordenamento jurídico essa prática; e a relação jurídica é o nexos que liga dois ou mais sujeitos, atribuindo-lhes poderes, direitos, faculdades, e os correspondentes deveres, obrigações, sujeições, ônus. Através da relação jurídica, o direito regula não só os conflitos de interesses entre as pessoas, mas também a cooperação que estas devem desenvolver em benefício de determinado objetivo comum.

São relações jurídicas, por exemplo, o nexos existente entre credor e devedor e também que interliga os membros de uma sociedade anônima. O processo também, como complexa ligação jurídica entre os sujeitos que nele desenvolve atividades, é em si mesmo uma relação jurídica (relação jurídica processual), a qual, vista em seu conjunto, apresenta-se composta de inúmeras *posições jurídicas e passivas* de cada um dos seus sujeitos: poderes, faculdades, deveres, sujeição, ônus.

O processo é a síntese dessa relação jurídica progressiva (relação processual) e da série de fatos que determinam a sua progressão (procedimento). A sua dialética reside no funcionamento conjugado dessas posições jurídicas e desses atos e fatos, pois o que acontece na experiência concreta do processo é que de um fato nasce sempre uma posição jurídica, com fundamento na qual outro ato do processo é praticado, nascendo daí nova posição jurídica, a qual por sua vez enseja novo ato, e assim até o final do procedimento. Cada ato processual, isto é, cada elo de cadeia que é o procedimento, realiza-se no exercício de um poder ou faculdade, ou para o descargo de um ônus ou de um dever, o que significa que é a relação jurídica que dá razão de ser ao procedimento; por sua vez, cada poder, faculdade, ônus, dever, só tem sentido enquanto tende a favorecer a produção de fatos que possibilitarão a consecução do objetivo final do processo.

A teoria da relação processual, que surgiu com vistas ao processo civil e na teoria deste foi desenvolvida, discutida e consolidada, tem igual validade para o direito processual penal ou trabalhista. No campo do processo penal, afirma-se até que o seu reconhecimento atende a

razões de conveniência política, pois a afirmação de que há uma relação jurídica entre o Estado-juiz, o órgão da acusação e o acusado (ao qual se atribuem poderes e faculdades de natureza processual) significam a negação da antiga idéia de que este é o mero objeto do processo, submetido às atividades estatais persecutórias.

O PROCESSO COMO PROCEDIMENTO EM CONTRADITÓRIO

Em tempos mais recentes, na Itália surgiu o novo pensamento de Elio Fazzalari, repudiando a inserção da relação jurídica processual no conceito de processo. Fala do “módulo processual” representado pelo procedimento realizado em contraditório e propõe que, no lugar daquela, se passa a considerar como elemento do processo essa abertura à participação, que é constitucionalmente garantida.

Na realidade, a presença da relação jurídica processual no processo é a projeção jurídica e instrumentação técnica da exigência político-constitucional do contraditório. Terem as partes poderes e faculdades no processo ao lado de deveres, ônus e sujeição, significa, de um lado, estarem envolvidas numa relação jurídica; de outro, significa que o processo é realizado em contraditório. Não há qualquer incompatibilidade entre essas duas facetas da mesma realidade. O que foi dito no fim do tópico precedente (direitos e garantias constitucionais como sinal de exigência de que o processo contenha uma relação jurídica entre seus sujeitos) é a confirmação de que os preceitos político-liberais ditados a nível constitucional necessitam de instrumentação jurídica na técnica do processo.

É lícito dizer, pois, que o processo é o procedimento realizado mediante o desenvolvimento da relação entre os seus sujeitos, presente e contraditório. Ao garantir a observância do contraditório a todos os “litigantes em processo judicial ou administrativo e aos acusados em geral”, está a Constituição (art.5º, inc.LV) formulando a solene exigência política de que a preparação de sentenças e demais provimentos estatais se fala mediante o desenvolvimento da relação jurídica processual.

LEGITIMAÇÃO PELO PROCEDIMENTO E PELO CONTRADITÓRIO

Investigações sociológicas e sócio-políticas sobre o processo levaram a doutrina a afirmar que a observância do procedimento constitui fator de legitimação do ato imperativo

proferido a final pelo juiz (provimento jurisdicional, Sentença de mérito). Como o juiz não decide sobre negócios seu, mas para outrem, valendo-se do poder estatal e não da autonomia da vontade (poder de auto-regulação de interesses, aplicável aos negócios jurídicos), é compreensível a exigência de legalidade no processo, para que o material preparatório do julgamento final seja recolhido e elaborado segundo regras conhecidas de todos. Essa idéia é uma projeção de garantia constitucional devido do processo legal.

Por outro lado, só tem sentido essa preocupação pela legalidade na medida em que a observância do procedimento constitua meio para a efetividade do contraditório no processo. É assegurando às partes os caminhos para participar e meios de exigir a devida participação do juiz em diálogo que o procedimento estabelecido em lei recebe sua própria legitimidade e, ao ser devidamente observado, transmite ao provimento final a legitimidade de que ele necessita.

Essas considerações correspondem à reabilitação do procedimento na teoria processual, especialmente mediante seu retorno ao conceito de processo, do qual estivera banido desde quando formulada a teoria da relação jurídica.

OBJETO DA RELAÇÃO PROCESSUAL

O objeto da relação jurídica processual (secundária), diferentemente, é o serviço jurisdicional que o Estado tem o dever de prestar, consumando-o mediante o provimento final em cada processo.

Por isso mesmo é que se trata de uma relação secundária, pois tem como objeto um bem que guarda relação de instrumentalidade para com aquilo que, afinal de contas, é o objeto da relação de direito material.

PRESSUPOSTOS DA RELAÇÃO PROCESSUAL

O art.82 do Código Civil, que dita norma de teoria geral do direito, dá como requisitos para a validade do ato jurídico em geral a capacidade do agente, a licitude do objeto e a observância das exigências legais quanto à forma. Porém, desde quando se viu com clareza a relação jurídica que há no processo (relação jurídica processual), bem como a autonomia dessa relação perante a de direito material, estava aberto o caminho para se chegar também à percepção de que ela está sujeita a certos requisitos e de que esses requisitos não são os

mesmos exigidos para os atos jurídicos em geral, nem para os atos privados em especial. Trata-se dos pressupostos processuais, que são requisitos para a constituição de uma relação processual válida (ou seja, com viabilidade para se desenvolver regularmente – v.CPC, art. 267, IV).

A doutrina falava inicialmente em requisitos sem os quais não chega a sequer a constituir-se própria relação processual (sem cogitar a sua validade). Depois evoluiu para a idéia de que não se trata de constatação de pura existência da relação processual, mas da regularidade deste perante o direito: sem os pressupostos ela pode nascer, mas será inválida (é inválida, porém, a manifestação do juiz que, nesse processo viciado, declara a inexistência dos pressupostos).

Assim sendo são pressupostos processuais: a) uma demanda regularmente formulada; a) a capacidade de quem a formula; c) a investidura do destinatário da demanda, ou seja, a qualidade de juiz. A doutrina mais autorizada sintetiza esses requisitos nesta fórmula: uma correta propositura da ação, feita perante uma autoridade jurisdicional, por uma entidade capaz de ser parte em juízo.

Os pressupostos processuais inserem-se entre os requisitos de admissibilidade do pavimento jurisdicional. No processo de conhecimento, a sentença de mérito só poderá ser dada (não importando ainda se favorável ou desfavorável) se estiverem presentes esses requisitos gerais.

CARACTERÍSTICAS DA RELAÇÃO PROCESSUAL

A relação jurídica processual apresenta ainda certas características que, embora não lhe sejam privativas, em seu conjunto também servem para distingui-la. Delas ainda que mediante leves acenos, já se falou nos parágrafos precedentes; agora serão expostas cada uma de per si. Trata-se da complexidade, da progressividade, da unidade, do seu caráter tríplice, de sua natureza pública.

Complexidade – Existem relações jurídicas simples e outras complexas, segundo impliquem a existência de uma só posição jurídica ativa e passiva, ou uma pluralidade destas ou daquelas. Pois a relação jurídica processual, como já se viu, apresenta-se como a

soma de uma série de posições jurídicas ativas e passivas, derivando daí o seu caráter complexo.

Progressividade - (continuidade, dinamismo) – Nas relações jurídicas simples a ocorrência de determinado fato jurídico (extintivo) dissolve a relação, como, por exemplo, o pagamento dissolve a relação de mútuo. Nas complexas, ou acumulam-se desde logo diversas posições jurídicas (Status, relações entre cônjuges ou entre sócios, contratos pluriobrigacionais) ou então passa-se de posição em posição pela ocorrência de fatos juridicamente relevantes (daí o caráter de dinamismo). No processo, como já se disse, ocorrem atos e fatos jurídicos que conduzem de uma posição jurídica a outra, ao longo de todo o *arco do procedimento*.

Unidade – Todos os atos do processo e todas essas posições jurídicas são coordenados a um objetivo comum, que é a emissão de um ato estatal imperativo (o pavimento jurisdicional); o processo se instaura e todo ele é feito com vistas a esse resultado final. Isto nos permite ver, na pluralidade das posições jurídicas que se sucedem, a unidade de uma relação processual, de um processo só: une-se a idéia de fio comum (unidade teleológica).

Caráter Tríplice – Trata-se daquela característica, já explicada, consistente na existência de três sujeitos (Estado, autor, réu).

Natureza Pública – Desde que o juiz, no processo, não é sujeito em nome próprio, porém através do qual age o próprio Estado; e desde que o Estado-juiz não vem ao processo em disputa com as partes sobre algum bem, nem tem com estas qualquer conflito de interesses, mas exerce sobre elas a sua autoridade soberana – então a relação entre ele e estas é tipicamente uma relação de direito público (as relações de direito público, como se sabe, são aquelas que se caracterizam pelo desequilíbrio entre as posições dos seus sujeitos, um dos quais o Estado na sua condição de ente soberano).

AUTONOMIA DA RELAÇÃO PROCESSUAL

Do exposto já se conclui que a relação jurídica processual independe, para ter validade, da existência da relação de direito substancial controvertida. Instaurado o processo, sua validade vai depender de requisitos próprios, pouco importando que exista ou não.

E tanto isso é verdade, que existem sentenças que julgam improcedente a ação intentada, sendo indubitavelmente atos processuais válidos, válida manifestação do poder jurisdicional, e sendo aptas a passar em julgado.

INICIO E FIM DO PROCESSO

Cada processo em concreto, tem início quando o primeiro ato processual é praticado (CPC, art. 263; CPP, arts. 24 e 29; CLT, art. 840, 1º e 2º).

O fim do processo ocorre ordinariamente quando é emitido o provimento jurisdicional invocado (no processo de conhecimento, sentença passada em julgado; no de execução, provimento satisfativo do direito do exequente).

PROCEDIMENTO

O SISTEMA DA LEGALIDADE DAS FORMAS

A soma dos atos do processo, vistos pelo aspecto de sua interligação e combinação e de sua unidade teleológica, é o **procedimento**. Dentro deste, cada ato tem o seu momento oportuno e os posteriores dependem dos anteriores para a sua validade, tudo porque o objetivo com que todos são praticados é um só: preparar o provimento final.

A doutrina indica, por isso, algumas características dos atos processuais:

- a) não se apresentam isoladamente, mas integrados no procedimento;
- b) ligam-se pela unidade do escopo;
- d) são interdependentes.

Dada essa unidade, o problema da forma pela qual deve ser celebrado cada ato processual passa a ser um problema das formas do próprio procedimento, o qual se desdobra em duas questões distintas;

- São necessárias as formas procedimentais?

- Caso sim, qual a forma mais adequada para atingir o escopo do processo, em uma época determinada e segundo dada condições?

São teoricamente admissíveis três sistemas, para a disciplina das formas do procedimento:

- 1) Sistema de liberdade das formas;
- 2) Sistema da soberania do juiz (ou sistema de equidade);
- 3) Sistema da legalidade da forma (que comporta variações, quanto ao rigor).

A falta absoluta de exigências legais quanto às formas procedimentais levaria à desordem, à confusão, à incerteza. Na medida do necessário para estabelecer no processo um clima de segurança para as partes, a regulamentação legal representa a garantia destas em suas relações recíprocas e com o juiz; por isso, as formas procedimentais essenciais devem ser certas e determinadas, a fim de assegurar que o resultado do processo espelhe na medida do possível a realidade histórica e axiológica (sistema da legalidade).

Por outro lado, as formas não devem sufocar a naturalidade e rapidez do processo. Trata-se de um problema técnico-político: a versão às formas é motivada, em geral, pelo excesso de formalismo, mas não é aconselhável evitar esse inconveniente abolindo o completo das exigências formais ou deixando ao juiz a tarefa de determinar as formas – pois essa solução abriria caminho ao arbítrio.

A disciplina legislativa das formas do procedimento é a melhor solução, acatada, aliás, no direito moderno; e o bom resultado do processo depende em grande parte da maneira pela qual o legislador cumpre sua tarefa. A experiência secular demonstrou que as exigências legais quanto à forma devem atender a critérios racionais, lembrando sempre a finalidade com que são impostas e evitando-se o culto das formas como se elas fossem um fim em si mesmas. Esse pensamento é a manifestação do princípio da **instrumentalidade das formas**, o qual (associado a algumas regras contidas na teoria da nulidade) vem dar a justa medida do sistema de legalidade formal.

AS EXIGÊNCIAS QUANTO ÀS FORMAS

As formas dos atos processuais são determinadas por circunstâncias de três ordens:

- a) de lugar;
- b) de tempo;
- c) de modo.

Os atos processuais cumprem-se normalmente na sede do juízo, salvo quando, por sua natureza ou por disposição legal, devam efetuar-se em outro lugar: citação, notificação, intimação, penhora, seqüestro etc.

O tempo deve ser levado em consideração pelo legislador sob dois aspectos:

a) determinando à *época* em que se devem exercer os atos processuais;

b) estabelecendo *prazos* para sua execução.

Termos - ou prazos – são a distância temporal entre os atos do processo. Quando a lei determina a distância mínima, para evitar que o ato se pratique antes do vencimento do prazo, este diz-se *dilatatório* (Ex.: o prazo para comparecer a juízo – CPC, art.192); quando ela estabelece a distância máxima durante a qual pode praticar-se o ato, o prazo é *aceleratório* (prazo para recursos).

Os prazos distinguem-se ainda em ordinários e perempórios. Caracterizam-se estes pela sua absoluta imperatividade sobre as partes, as quais não podem alterá-los para mais ou menos, mesmo convencionalmente.

Outra questão importante é a relativa contagem dos prazos, que no processo civil se faz por dias úteis, não se computando os feriados (sábados, domingos, os feriados nacionais e dias em que não haja expediente forense – CPC, arts. 175 e 178) O dia inicial exclui-se da contagem, contando-se porém o do vencimento.

O MODO DO PROCEDIMENTO E DOS SEUS ATOS

Quanto ao modo, o procedimento pode ser analisado relativamente à linguagem, à atividade que o move de fase em fase, e ao rito.

a) *a linguagem no procedimento* - Os atos processuais, como os atos jurídicos em geral, são representados pela palavra. Conseqüentemente, duas circunstâncias devem ser levadas em consideração: primeiro é o modo de expressão, que no nosso ordenamento, é a língua portuguesa e segundo a escolha da palavra, que pode ser falada ou escrita. De acordo com essa escolha, surgem diversos sistemas: o procedimento oral, o escrito e o misto.

b) *a atividade* – O impulso do procedimento pode ser atribuído às partes ou ao juiz. Na primeira hipótese configura-se o primeiro do impulso das partes; na segunda, o do impulso oficial (sobre o princípio do impulso e sua relação com o instituto da preclusão).

c) *o rito* – É a própria índole do processo que determina, em vista de várias circunstâncias que devem ser levadas em considerações para que atinja seus escopos com a maior brevidade e segurança possíveis.

O MODO DO PROCEDIMENTO (LINGUAGEM): PROCEDIMENTO ESCRITO, ORAL E MISTO

Os procedimentos do passado, assim como os atuais, demonstram que pode o procedimento seguir exclusivamente a forma oral, apenas a escrita, ou ambas em combinação. Quando se exige que as alegações ou provas orais sejam conservadas por escrito, fala-se no princípio da documentação;

O Código de Processo Civil unitário de 1939 proclamou solenemente, na Exposição de Motivos, a adoção do procedimento oral. Mas é forçoso reconhecer que hoje é raro o procedimento oral, em sua forma pura. O que se adota é o procedimento misto, na combinação dos dois procedimentos: a palavra escrita pode até mesmo acentuada predominância quantitativa, mas a seu lado permanece a falada, como meio de expressão de atos relevantes para a formação do convencimento do juiz. É o sistema brasileiro, tanto no processo civil como no penal.

Mais do que a verdadeira oralidade, em seu sentido primitivo, a oralidade entre nós representa um complexo de idéias e de caracteres que se traduzem em vários princípios distintos, ainda que intimamente ligados entre si, dando ao procedimento oral seu aspecto particular: os princípios da concentração, da imediação ou imediatidade, da identidade física do juiz, da irrecorribilidade das interlocutórias.

O princípio da imediação exige o contato direto do juiz com as partes e as provas, a fim de que receba, sem intermediários, o material de que se servirá para julgar (a imediação não está necessariamente ligada à oralidade, mas historicamente os dois princípios sempre andaram consideravelmente juntos).

Na esfera do processo penal a oralidade também é reduzida: o Código agasalha a imediação, mas a concentração sofre restrições, assim como a identidade física do juiz salva o júri. A irrecorribilidade das interlocutórias é apenas relativa, como, aliás, já era no Código de Processo Civil de 1939 (art.581 do CPP). Confirma-se, pois, que o processo penal brasileiro adotou só limitadamente a oralidade.

Já as coisas se passam diversamente no processo trabalhista, que veio a romper com os esquemas clássicos, estruturados para acudir a um processo de índole individualista e elitista. Correspondendo às expectativas específicas dos trabalhadores, o processo do trabalho operou importantes modificações em direção a um processo simples, acessível, rápido e econômico, permeado de verdadeira oralidade, de publicização e democratização.

Entende-se por publicização a atribuição ao juiz de maior poder de direção e controle; por democratização, quer a facilidade de admissão em juízo, quer a efetiva igualdade das partes, mediante observância da paridade de armas entre elas.

A lei dos Juizados Especiais (lei nº 9.099, de 26.09.95) estabelece novos critérios para um processo que adotou a verdadeira oralidade, com o integral diálogo direto entre as partes, as testemunhas e o juiz, acompanhada da simplicidade, informalidade, celeridade, economia processual e gratuidade.

O processo das pequenas causas, agora estendido ao campo penal por expressa determinação constitucional, tornou-se obrigatório para os Estados e o Distrito Federal pela Constituição de 1988 (art. 98, inc. I). A Lei Maior prescreve a criação de juizados especiais providos por juízes togados ou togados e leigos, competentes para a conciliação, o julgamento e a execução de causas cíveis de menor complexidade e infrações penais de menor potencial ofensivo, mediante procedimento oral e sumaríssimo, permitidos, nas hipóteses previstas em lei, a transação e o julgamento de recursos por turmas de juízes de primeiro grau.

O MODO DO PROCEDIMENTO; ATIVIDADE E IMPULSO PROCESSUAL

O princípio do impulso processual garante a continuidade dos atos procedimentais e seu avanço em direção à decisão definitiva. Embora a jurisdição seja inerte, o processo, uma vez instaurado, pode não ficar a mercê das partes. E é conveniente que assim seja, em virtude do predomínio do interesse público sobre o particular, a exigir quer e relação

processual, uma vez iniciada, se desenvolva e conclua no mais breve tempo possível, exaurindo-se, dessa maneira, o dever estatal de prestar o serviço jurisdicional.

Esse critério, denominado princípio do impulso oficial, consiste em atribuir ao órgão jurisdicional a ativação que move o procedimento de fase em fase, até a solução definitiva da causa. Opõe-se-lhe o critério do impulso das partes, pelo qual o juiz se limite a realizar os atos específicos que estas lhe solicitam.

O Impulso oficial inspira-se na idéia de que o Estado tem interesse na rápida solução das causas, enquanto o critério oposto se move na idéia de que o processo é assunto das partes. Por isso é que, historicamente, se nota uma orientação no sentido do impulso oficial, acompanhando a colocação publicista do processo.

O estado moderno não só retira dos interessados, em grande parte, a solução privada dos seus conflitos, como ainda impõe limites a atividade individual no curso do processo, a fim de que este proceda com rapidez e regularidade.

O MODO DO PROCEDIMENTO: O RITO

A própria índole dos vários processos exige uma diferença de procedimentos, levando-se em consideração a natureza da relação jurídica material, mais ou menos relevante pra a sociedade, bem como outras circunstâncias (como o valor da causa, no processo não-penal). Atendendo a essas circunstâncias, existem vários tipos de procedimento, penais e civis.

No campo penal os procedimentos de cognição classificam-se em comuns e especiais. Os procedimentos comuns, por sua vez, subdividem-se em: procedimentos ordinários (abrangendo os crimes a que se comine pena de reclusão) e procedimentos sumários (limitados às contravenções e aos crimes a que seja cominada pena de detenção). Os procedimentos especiais são os de competência do júri, os arrolados a partir do art. 503 do Código do Processo Penal e outros previstos em leis extravagantes (v.g., lei nº 4.9898, de 09.12.65, arts. 17 ss.- procedimento especial quanto aos crimes de responsabilidade.)

Além desses procedimentos especiais, a Constituição Federal determinou aos Estados e ao Distrito federal a criação de juizados especiais para infrações penais “de menor potencial ofensivo”, mediante processo de rito sumaríssimo. Esse procedimento foi criado pela Lei 9.099/95.

Quanto ao processo de conhecimento, o Código de Processo Civil classifica aos procedimentos em comum (art.272) e especial, subdividindo-se o primeiro (comum) em ordinário e sumário; e os procedimentos especiais serão de jurisdição contenciosa (arts.890, 1.102 e 1.102.a a 1.102.c – introduzidos pela Lei 9.079, de 14.07.95, regulando o processo monitório) ou de jurisdição voluntária (arts.1.103, 1.210). O próprio Código ressaltou ainda, no art. 1.218, a vigência de uma série de procedimento de jurisdição voluntária e de jurisdição contenciosa, regida pelo Código de 1939 (dec.lei nº 1.608, de 18.09.39); além disso, existem leis especiais extravagantes ao Código que disciplinam uma série de procedimentos especiais.

Os *procedimentos especiais* contêm atos adequados, segundo o critério do legislador, a certas situações peculiares que são trazidas a juízo: tem cabimento nas hipóteses expressamente previstas nas normas que os disciplinam.

O *procedimento sumário*, que foi introduzido no Código de 1973 por ditame constitucional, é mais simplificado que outros similares do direito comparado e tem raízes na tradição luso-brasileira. Adota estritamente o princípio da oralidade, com defesa oferecida em audiência, conciliação e prova oral, com a possibilidade de desenvolver-se (arts. 275-281); é adequado para todas as causas previstas no art.275, inc.II, bem como para toda e qualquer que, *não comportando procedimento especial*, tenha valor não excedente de sessenta vezes o maior salário-mínimo vigente no país (art. 275, inc.I).

O procedimento ordinário, pelo critério da admissibilidade residual, tem cabimento em todas as demais hipóteses.

Na execução civil, há os procedimentos da execução para entrega de coisas (certa ou incerta – CPC, arts. 621-631), da execução das obrigações de fazer e das de não fazer (arts. 632-645), da execução por quantia certa contra devedor solvente (arts. 646-731) e da execução por quantia certa contra devedor insolvente (arts. 748-786).

O processo cautelar rege-se pelo procedimento cautelar genérico (arts.801-811) ou pelos procedimentos cautelares específicos (arts. 813-889).

Com relação as pequenas causas, a lei nº 9.099, de 26 de setembro de 1995, criou mais um procedimento especial, em cumprimento ao mandamento constitucional, com base nos princípios e critérios acima examinados (supra, n. 209).

No *processo trabalhista de conhecimento*, os procedimentos costumam ser classificados em *ordinário* (dissídios individuais – CLT, arts. 837-852) e especiais. Entre estes, incluem-se o chamado *rito sumário* (para reclamações com valor até duas vezes o salário mínimo da sede do juízo – Lei nº 5.584, de 26.06.70) e diversos outros inclusive alguns procedimentos do processo civil comum que tem aplicabilidade na justiça do Trabalho. Admitidas em teses medidas cautelares no processo trabalhista, também os procedimentos cautelares do Código de Processo Civil têm relativa aplicabilidade.

FASE NÃO CONTENCIOSA

O processo de determinação e exigência do crédito tributário divide-se em duas fases: (a) unilateral ou não contenciosa e (b) bilateral, contenciosa ou litigiosa.

A fase não contenciosa começa pelo ato da autoridade competente tendente à realização do lançamento. Este ato, devidamente comunicado ao contribuinte e com prazo de validade, pode ser, entre outros: (a) termo de início de fiscalização; (b) apreensão de mercadorias ou (c) começo do despacho aduaneiro. O início da fiscalização tem como efeito a exclusão da espontaneidade da denúncia prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional.

Diante de descumprimento da legislação tributária, a autoridade ou o agente competente lavra o chamado auto de infração, cientificando o contribuinte. Nele, entre outros elementos, estará presente a descrição objetiva, clara e completa do fato caracterizador da infração da legislação tributária viabilizando assim o exercício da defesa do contribuinte.

Já a fase contenciosa começa com a impugnação do lançamento realizado pela fiscalização por intermédio do auto de infração.

O AUTO DE INFRAÇÃO

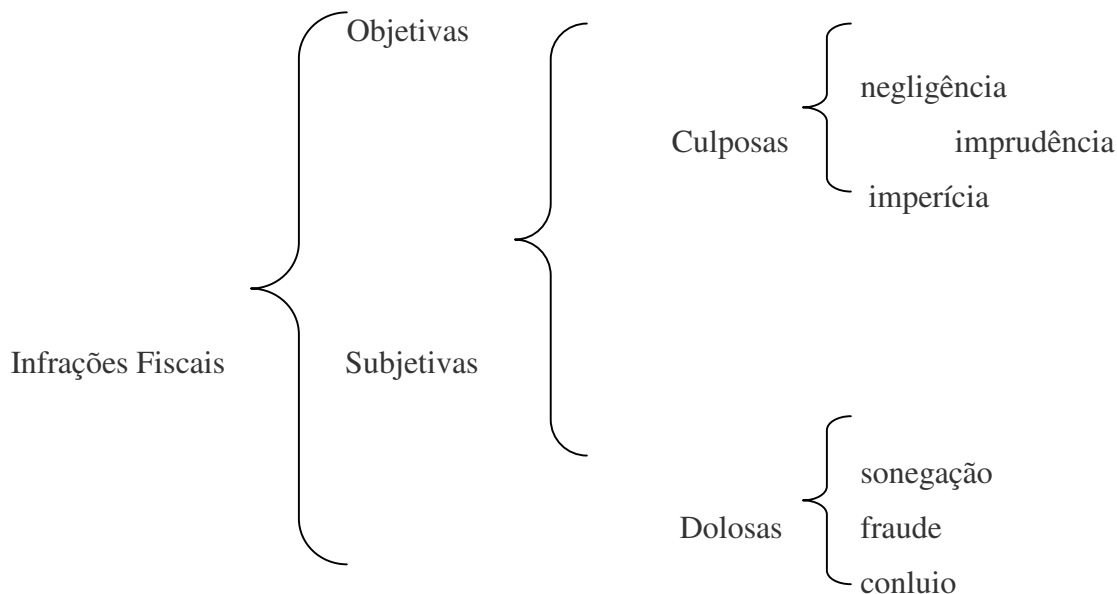
A legislação tributária cria as obrigações principais e acessórias que devem ser cumpridas pelas partes. As ações ou omissões contrárias aos dispositivos da legislação tributária é que constituem infrações fiscais. Portanto as chamadas infrações fiscais são os desatendimentos das obrigações principais e acessórias e a cominação de penalidades para essas ações ou

omissões está prevista nessa mesma legislação administrativo-tributária. Os autos de infrações classificam-se em razão de sua natureza como: *Infrações substanciais e formais*.

As infrações substanciais atingem diretamente o poder de tributar, enquanto as infrações formais atingem diretamente o poder de regular e de regulamentar.

As infrações substanciais são punidas de modo a ser também indenizado o tributo não pago, ao passo que as infrações formais acarretam uma punição disciplinar.

Em função do grau de culpabilidade, as Infrações classificam-se em:



A ocorrência de uma infração tributária pressupõe no mínimo a culpabilidade do agente. Em qualquer hipótese (salvo a presunção *júris et de jure*), cabe ao acusado o direito de provar exclusão de culpa. É exatamente com fundamento no princípio da boa-fé, e, portanto, pela exclusão de culpa, que não pode o contribuinte ser punido quando agiu baseado em instrução ou informação da autoridade competente, quando sob consulta oponente ou quando eficazmente autodenuncia.

O próprio CTN reconhece que quando o contribuinte observa as normas complementares (orientações normativas) fica livre da imposição de penalidades (art.100, parágrafo único);

reconhece ainda que ao contribuinte que consultou dentro do prazo legal para pagamento do crédito não se aplicam mora, penalidades, nem quaisquer medidas de garantia (art. 16, 1§ 2º), e ainda reconhece a exclusão da responsabilidade por infração, pela denúncia espontânea (art.138).

IMPUGNAÇÃO

O Decreto emprega o termo IMPUGNAÇÃO como equivalente à contestação ou embargos, do processo judicial. É usual o emprego do termo “defesa” no sentido genérico de inconformidade manifesta e escrita do particular e escrita do particular à exigência fiscal. Houve acolhido de alguns princípios do processo judicial: aqui, o do contraditório, em outras partes, o da eventualidade, o ritual, etc. Outros princípios foram rejeitados, como empecilhos ao processo administrativo, tais como o da ‘identidade física do juiz’, o da ‘publicidade’ o da *non reformatio in pejus* e outros tantos, por inadequados ao trâmite reservado do processo interno.

O Decreto impõe o exaurimento das instâncias administrativas intermediárias, proibindo a supressão de instâncias, como condição de sua validade externa. Essa observância vem reforçada pela redação do art. 33 onde diz que, ‘da decisão caberá recurso voluntário...’. Destarte, a falta de impugnação desautoriza a impetração de posterior recurso.

Na impugnação o sujeito passivo apresentará os pontos de discordância e as razões e provas que tiver, indicando desde logo o nome e o endereço de seu perito. É a adoção do princípio da eventualidade pelo qual, com a impugnação, deverá ser deduzida toda matéria de defesa. A realização de perícia ou outra diligência fica à descrição da autoridade preparadora: o particular nada pode fazer contra a denegação do ato. Mas, se realizada diligência e da mesma resultar agravo da situação do sujeito passivo, será reaberto o prazo para nova impugnação, não se aplicando neste caso o princípio *non reformatio in pejus*.

A redação original do Decreto dizia no art. 19 (revogado pela Lei nº 8.748/93), que “O autor do procedimento ou outro servidor designado falará sobre o pedido de diligência... e sobre a impugnação”. Expressões semelhantes estão presentes ainda em algumas estipulações estaduais e municipais.

O verbo ‘falará’ parecia aludir falsamente ao princípio da oralidade, que no procedimento administrativo está restrito ao julgamento nas estâncias colegiais, como matéria de trato

regimental. O vocabulário foi empregado também nos arts. 191 e 881 do Código de Processo Civil de 1973, Lei nº 5.869, 11.1.73, onde faz alusão a ‘falar nos autos...’. Falar o que? Com quem? Como transitivo, falar significa articular palavras, discursar, dirigir a palavra, dizer oralmente. No sentido de enunciar, declarar, manifestar, deve-se preferir o verbo dizer. “Digam as partes no quinquídio legal”, é o corretíssimo despacho do juiz singular, do relator de acórdão ou do presidente de Tribunal. Em princípio, somente em sustentação oral a parte pode ‘falar’ no processo. Nos autos a parte sempre se dirige ao magistrado, e a regência, apesar de sua preciosidade, com um pouco de esforço poderia ser justificada, pela elipse do complemento verbal – “com o juiz”: “... para falar (com o juiz) nos autos...” Todavia, o verbo continuaria transitivo, complementado pela preposição “com”, que lhe acompanha sempre que empregada no sentido de *dirigir-se a*. Mas também aqui, falar significaria articular palavra. A pesquisa gramatical pode não levar a resultado definitivo nesse ponto, pois em processo judicial, o vocábulo “falar”, na expressão “falar nos autos”, adquire conotação específica, com sentido jurídico próprio, significando “manifestar”.

A “fala” do agente fiscal autuante não era réplica nem tréplica, porque além de o processo interno não se constituir verdadeiramente um contencioso administrativo, o agente fiscal não é parte dele, nem interessado, tendo procedido como agente de órgão público, imputando-se seu ato à pessoa jurídica de direito público à qual pertence, embora participe do produto da arrecadação da multa. Algumas legislações regionais continuam agasalhando essa intervenção posterior do fiscal com o nome de “réplica”.

O sujeito passivo pode deixar correr à revelia o lançamento. Nessa hipótese, o processo permanecerá no órgão preparador, durante 30 (trinta) dias, para cobrança amigável do crédito tributário. É o que diz o art. 21, cujo § 1º depois modificado pela Lei nº 8.748/93, continha a curiosidade de a autoridade preparadora poder discordar da exigência não impugnada, submetendo seu ponto de vista à autoridade julgadora, que a resolveria em 5 (cinco) dias e determinaria a retificação da exigência, se fosse o caso.

O dispositivo não impunha limites à ação da autoridade preparadora que atuava como defensoria *ad hoc* do contribuinte revel e de *ombudsman* da Fazenda Pública (*ombudsman*, figura inventada na Suécia em 1713, adotada hoje nos países mais civilizados, com o

propósito de acompanhar os julgamentos do judiciário e as atividades normais e relevantes do Poder Executivo, com o fim de descobrir falhas e propor soluções corretivas).

Caso a retificação agravasse a situação do particular, deveria ser-lhe expedida nova intimação, com reabertura do prazo de impugnação. Infelizmente a tentativa gorou no âmbito do processo administrativo tributário federal.

Impugnada a exigência e instruído o processo, segue-se a fase do julgamento, que deverá dar-se no prazo de 30 (trinta) dias e ater-se às conclusões dos laudos e pareceres do Laboratório Nacional de Análise, do Instituto Nacional de Tecnologia e outros órgãos federais. Para esse efeito, o Decreto é expresso ao afirmar que não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos (IPI, II, IE). A existência desses laudos, todavia, não inibe a autoridade de solicitar outros a qualquer dos órgãos referidos neste artigo. O Decreto não esclarece o procedimento do julgador que se defrontar com dois laudos técnicos divergentes, nem dispõe sobre os efeitos desses pareceres no órgão de Segunda Instância. À primeira circunstância – divergência dos laudos – o julgador deverá valer-se do seu livre convencimento, para escolher, dentre os laudos antagônicos, aquele que mais atende à verdade dos fatos do processo. À segunda circunstância – efeitos dos laudos na Segunda Instância – havendo o Decreto liberado os Conselhos da vinculação aos laudos técnicos, estes, estarão também em julgamento com o mérito da questão em causa, alcançados pelo efeito devolutivo do recurso. Entretanto, a lógica recomenda a adoção, pelos Conselhos, das conclusões versadas em laudos que dirimem questões técnica.

Da decisão, lavrada em relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusões e ordem de intimação, será dada ciência ao particular para cumpri-la ou recorrer, no prazo de 30 (trinta) dias. Da decisão cabe recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes, se desfavorável à Fazenda Pública. O Decreto fala em “recurso de ofício”, que o Código de Processo Civil de 1973 mudou para “remessa necessária”, atendendo à doutrina, que não vê um verdadeiro recurso no ato obrigatório do magistrado que submete sua própria decisão ao crivo do Tribunal. A autoridade não pode recusar o recurso voluntário por razão de perda de prazo para sua interposição, e a preempção, quando ocorrente, deverá ser declarada pelo órgão colegiado. O recurso subirá, de qualquer modo, ao Conselho competente.

Todavia, por orientação interna da Secretária da Receita Federal, os Delegados da Receita Federal, os Inspetores de Alfândega e das Inspetorias Classe A, deverão negar seguimento

ao recurso no caso de falta de depósito correspondente a, no mínimo, 30% (trinta por cento) do crédito, instituído pela Medida Provisória nº 1.699-38/98, mantido na decisão da autoridade decisória singular.

É, portanto, examinar nesta altura, a estrutura básica no Ministério da Fazenda, para que melhor nos situarmos na trama do procedimento administrativo.

O Decreto nº 1.745, de 17.12.95 dispõe sobre a estrutura regimental do Ministério da Fazenda, instituição civil originária do ERÁRIO RÉGIO, criado pelo Alvará de 28.6.1808, referido nos documentos assinados por D. João VI, como MINHA REAL FAZENDA. Aos 30 de outubro de 1891, pela Lei nº 23, foi transformado em Ministério da Fazenda, denominação que até hoje conserva, ressalvado um breve período durante o qual foi denominado Ministério da Economia, Fazenda de Estado, órgãos singulares, órgãos coletivos e entidades vinculadas. Dentre os órgãos singulares, interessam ao presente estudo a Procuradoria – Geral da Fazenda Nacional – PGFN e a Secretária da Receita Federal – SRF; dentre os órgãos coletivos, destacam-se os três Conselhos de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Os três Conselhos de Contribuintes (quatro, até que o Decreto nº 79.630 de 29.4.77, sem alterar a redação do art. 25 do Decreto em comento, extinguisse o terceiro, passando o Quarto a denominar-se Terceiro) são órgãos de deliberação coletiva e de julgamento dos litígios fiscais na Segunda Instância para as matérias indicadas nos respectivos regimentos internos e normas suplementares, que podem ser livremente alteradas pelo Poder Executivo (Lei nº 9.430/96, art. 76).

Imediatamente acima dos Conselhos, sobressairá a “Câmara Superior de Recursos Fiscais”, instituída pelo Decreto nº 83.304, de 28.3.79, que veio substituir a Instância Especial criada pelo § 1º do art. 37 do Decreto nº 70.235/72, pelo qual o Procurador Representante da Fazenda na Câmara podia recorrer da decisão ao Sr. Ministro da Fazenda.

Essa instância ministerial foi criticada pela Doutrina, porque a decisão monocrática de Primeira Instância, revista por órgão colegiado em Segunda Instância voltava finalmente, em instância extraordinária, ser revista por órgão singular, que era o Sr. Ministro. Além disso, a instância extraordinária era privativa da Fazenda Pública, propiciando uma situação de desigualdade processual.

Cabe recurso à Câmara Especial de decisão não unânime de Câmara de Conselho, contrária à lei ou a evidencia da prova. Este recurso é privativo do Procurador Representante, mas o particular pode também recorrer de especial, de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que tenha dado outra Câmara do Conselho de Contribuintes, ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais (art. 3º do Decreto nº 83.304/79). O prazo para interposição desse recurso é de 15 (quinze) dias.

Os órgãos integrantes da estrutura básica do Ministério da Fazenda têm sua organização e competência determinados pelos respectivos regimentos internos baixados por portaria do Sr. Ministro. Os regimentos internos dos Conselhos de Contribuintes disciplinam a composição dos seus membros, a ordem dos trabalhos, a forma de julgamento, etc., inclusive o direito à sustentação oral. São aspectos particulares que não cabe abordar aqui, senão nesta forma de notícia.

Os arts. 42/45 tratam sobre a eficácia e execução das decisões que segue, em regra, a mesma disciplina do processo civil.

Questão que se debateu durante algum tempo à mingua de disposição legal expressa, concernia à situação do processo administrativo quando o contribuinte se adiantava e submetia a controvérsia ao Poder Judiciário. A Lei nº 6.830/80, em seu art. 38, copiou o § 2º do Decreto-Lei nº 1.737 de 20.12.79, dispondo que a subida do contribuinte ao Judiciário importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto. A disciplina transplantada para a Lei nº 6.830/80, que é de âmbito nacional, estendeu o mandamento a todos os entes federativos, já que o Decreto-Lei nº 1.737/79, por ser apenas federal, limitava sua disciplina às questões federais. A redação do dispositivo não foi abrangente, como seria desejável. Por isso que as expressões ‘poder de recorrer’ e ‘recurso acaso interposto’, vêm sendo entendidas em sentido não técnico, para alcançar também as impugnações, diligências, perícias e a remessa *ex officio*, nas hipóteses em que a Fazenda Pública é vencida em parte.

Porém, mesmo antes da edição da Lei das Execuções Fiscais (LEF), muitos órgãos de deliberação coletiva, como o Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, por força de ordenamento jurídico próprio e por interpretação, determinavam a extinção do efeito interno quando o sujeito passivo ingressava em juízo com ação tendente à anulação da exigência fiscal.

ÔNUS DA PROVA

Toda pretensão prende-se a algum fato, ou fatos em que se fundamenta. Deduzindo sua pretensão em juízo, ao autor da demanda incumbe afirmar a ocorrência do fato que lhe serve de base, qualificando-o juridicamente e dessa afirmação extraindo as conseqüências jurídicas que resultam no seu pedido de tutela jurisdicional.

As afirmações podem corresponder ou não à verdade. E a elas ordinariamente se contrapõem as afirmações de fato feitas pelo réu em sentido oposto, as quais, por sua vez, também podem ser ou não ser verdadeiras. As dúvidas sobre a veracidade das afirmações de fato são feitas por ambas as partes no processo, a propósito de dada pretensão deduzida em juízo, constituem a questão de fato que devem ser resolvidas pelo juiz, à vista da prova dos fatos pretéritos relevantes.

A prova constitui, pois, o instrumento por meio do qual se forma a convicção do juiz a respeito da ocorrência ou incurrência dos fatos controvertidos no processo.

Quando uma questão de fato se apresenta como irredutivelmente incerta no processo, abre-se tecnicamente para o juiz o seguinte leque de alternativas:

- a) ou ele prescinde de resolver aquela questão de fato;
- b) ou insiste em resolvê-la.

A primeira opção importaria em deixar o juiz de decidir a causa, (que não é admissível no direito moderno), ou em decidi-la de maneira tal que exigisse a resolução daquela questão de fato (de que seriam exemplos o julgamento por sorteio e o julgamento salomônico).

A segunda opção implica: a) o adiamento do problema, através de prolação de uma decisão provisória (no estado do processo); b) ou o uso de um meio mecânico de prova, necessariamente decisório (como o duelo ou o juramento; c) ou, enfim, o emprego das regras da distribuição do ônus da prova.

De várias possibilidades ora indicadas, a que merece melhor acolhida é a última, que, além de ensejar a resolução da causa nas hipóteses de questão de fato irredutivelmente incerta, informa-se por um critério racional e de equidade que a legitima.

A distribuição do ônus da prova repousa principalmente na premissa de que, visando à vitória na causa, cabe à parte desenvolver perante o juiz e ao longo do procedimento uma

atividade capaz de criar em seu espírito a convicção de julgar favoravelmente, e daí o encargo que as partes tem no processo não só de alegar, como também de provar (encargo=ônus).

O fundamento da repartição do ônus da prova entre as partes é, além de uma razão de oportunidade e de experiência, a idéia de equidade resultante da consideração de que, litigando as partes e devendo conceder-se-lhes a palavra igualmente para o ataque e a defesa, é justo não impor só a uma o ônus da prova (do autor não se pode exigir senão a prova dos fatos que criam especificamente o direito por ele invocado; do réu, as provas dos pressupostos da exceção).

O ônus da prova consiste na necessidade de provar, em que se encontra cada uma das partes, para possivelmente vencer a causa. Objetivamente, contudo, uma vez produzida a prova, torna-se irrelevante indagar quem a produziu, sendo importante apenas verificar se os fatos relevantes foram cumpridamente provados (princípio da aquisição).

O ônus da prova recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato. Assim, segundo o disposto no art. 333 do Código do processo Civil, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato institutivo do seu direito; e ao réu, quanto à existência do fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

O Código de Defesa do Consumidor (lei n.8.078, de 11.09.90) veio possibilitar ao juiz a inversão do ônus da prova, em favor do consumidor, quando considerar verossímil a alegação ou for ele hipossuficiente, segundo as regras de experiência (art. 6º, inc. VIII).

O Código de Processo Penal, por seu art. 156, estabelece que a prova da alegação incumbirá a quem a fizer, mas o juiz poderá, no curso da instrução, ou antes, de proferir sentença, determinar, de-ofício, diligências para dirimir dúvida sobre ponto relevante. Além disso, não pode ter aplicação rigorosa o critério que atribui ao demandado todo o ônus de provar os fatos extintivos ou impeditivos (no processo civil, art.333, inc.II, CPC). Assim a simples plausibilidade da alegação de uma justificativa penal (legítima defesa, estado de necessidade etc.) é suficiente para que o juiz à aceite como provada.

Os poderes de iniciativa do juiz com relação à prova dos fatos controvertidos, seja no processo penal, como visto acima, seja no processo civil (CPV, art. 130), tem importante reflexo na relevância da distribuição do ônus da prova. Num imaginário sistema puramente

inquisitório, em que o Estado chamaria a si toda a função de investigar a verdade dos fatos, perderia todo sentido a disciplina legal do ônus da prova.

O dever de exhibir só é efetivo em relação aos livros e documentos obrigatórios. Por isto temos afirmado que o sujeito passivo de obrigação tributária, "não sendo legalmente obrigado a possuir determinado livro ou documento, obviamente não pode ser obrigado a exhibi-lo". (Curso de Direito Tributário, 13ª edição, Malheiros, 1998, p. 168). Algumas leis autorizam, diante da recusa do contribuinte, o lançamento de tributo por arbitramento, e invertem o ônus da prova. A Lei nº 8.212/91, por exemplo, atribui ao sujeito passivo de contribuições sociais o dever de exhibir todos os livros e documentos relacionados com aquelas contribuições, e autoriza os órgãos da Administração a "*inscrever de ofício importância que reputarem devidas, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário*" (art. 33, §§ 2º e 3º).

Tais dispositivos legais não podem ser interpretados literal e isoladamente, porque isto implicaria admitir-se autorizada a cobrança das contribuições consideradas devidas pela autoridade administrativa, dando-se ao lançamento tributário o caráter de atividade discricionária, em flagrante violação do art. 3º do Código Tributário Nacional. Também não podem ser esquecidos os princípios constitucionais, que instituem, em favor dos contribuintes, importantes limitações ao exercício do poder de tributar. Os dispositivos legais que autorizam o arbitramento do valor do tributo devem ser interpretados com atenção especial para o elemento sistêmico, ou contextual, com destaque para os princípios constitucionais, entre os quais da garantia do *devido processo legal*, e da *ampla defesa*.

O *devido processo legal*, (CF/88, art. 5º, inciso LIV), significa a garantia de um processo estruturado de sorte a assegurar a prevalência da denominada verdade *real*. Já a garantia da *ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes* (CF/88, art. 5º, inciso LV), que constitui um desdobramento, ou explicitação, daquele princípio fundamental do Estado de Direito, quer dizer que a lei há de garantir aos litigantes todos os meios para provarem suas alegações, e isto faz inadmissível a norma que, a pretexto de inverter o ônus da prova, torna esta impossível. Se um fiscal afirma a existência, por exemplo, de uma folha de pagamentos complementar, extra-oficial, e a empresa nega possuir tal documento, exigir que esta prove sua negação é exigir prova totalmente impossível.

A inversão do ônus da prova só é razoável diante de indícios veementes, que ensejam presunções a serem afastadas. Depósitos feitos pela empresa na conta bancária do empregado pode ser uma presunção de pagamento de salário. Se não há prova em sentido contrário, admite-se o lançamento da contribuição correspondente. Mas neste caso a prova é possível. Não se trata de negação geral, mas da prova de serem tais depósitos originados de outra causa, como, por exemplo, do aluguel de um imóvel de propriedade do empregado, usado pela empresa. O que em definitivo não se pode admitir é a inversão do ônus da prova que implique exigir prova de negação geral, que é logicamente impossível.

JULGAMENTO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA

Depois da impugnação serão realizados os atos instrutórios (diligências, perícias, etc) e o julgamento em primeira instância, segundo o princípio do livre convencimento do julgador (quanto à valoração da prova). O julgamento do processo tributário administrativo, na área federal, em primeira instância, compete: a) aos Delegados da Receita Federal, titulares de Delegacias especializadas nas atividades concernentes a julgamento de processo, quanto aos tributos e contribuições administrados pela Secretária da Receita Federal; b) às autoridades mencionadas na legislação de cada um dos demais tributos ou, na falta dessa indicação, aos chefes de projeção regional ou local da entidade que administra o tributo, conforme for por ela estabelecido (art. 25 do Decreto nº 70.253/72).

Por outro lado, quando o auto de infração resulte da não homologação de lançamento por declaração (art. 150 do CTN), ou porque não foi efetuado, ou porque efetuado de forma errada ou insuficiente, pode-se dizer que ocorre uma transformação do lançamento por homologação em lançamento de ofício, de iniciativa do Fisco, iniciando o procedimento para a discussão do lançamento, sem ter de notificar previamente o sujeito passivo.

Proferida a decisão de primeira instância, normalmente uma decisão monocrática ou singular, cabe, em regra, recurso para um órgão superior, geralmente colegiado. É comum a previsão do chamado recurso de ofício quando a decisão de primeira instância é favorável ao contribuinte em certas circunstâncias.

O ARROLAMENTO DE BENS, LEI 9532, DE 10.12.1997

O Supremo Tribunal Federal já decidiu pela constitucionalidade da fixação legal da necessidade de depósito para o recurso da primeira para a segunda instância administrativa. Atualmente, nos termos da Lei n. 10.522, de 2002, aplicável ao processo administrativo fiscal no âmbito da Secretaria da Receita Federal, o depósito foi substituído pela exigência do recorrente arrolar bens e direitos de valor equivalente a 30% (trinta por cento) da exigência fiscal definida na decisão de primeira instância, limitado o arrolamento, sem prejuízo do seguimento do recurso, ao total do ativo permanente se pessoa jurídica ou ao patrimônio se pessoa física.

Consiste em mais um instrumento com vistas a garantir o recebimento dos créditos tributários. Verdadeiro desmembramento da medida cautelar fiscal na esfera administrativa. A Lei n. 9.532, de 1997, estabeleceu que a autoridade fiscal competente procedesse ao arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo sempre que o valor dos créditos tributários de sua responsabilidade for superior a trinta por cento do patrimônio conhecido e o valor desses créditos seja superior a quinhentos mil reais. Esse instrumento visa estabelecer um controle da evolução patrimonial dos contribuintes, cujo débito para com o fisco supere a 30% desse patrimônio e que consolidado alcance um mínimo de R\$ 500 mil. Sem adquirir o caráter de constrição efetiva dos bens e direitos sob os quais venha a recair, o arrolamento administrativo determina que se proceda à comunicação de qualquer transferência, oneração e alienação ao órgão da receita da jurisdição do contribuinte. Em termos práticos, esse controle das alterações patrimoniais permitirá a instrução de eventual Medida Cautelar Fiscal dando eficácia a esse instrumento judicial.

OS RECURSOS (ÂMBITO FEDERAL E ESTADUAL)

A autoridade julgadora de primeira instância poderá rejeitar a impugnação feita pelo autuado, em consequência, procedente a autuação. Neste caso, o interessado, dentro do prazo de 30 dias, a contar da data em que tomar ciência da decisão poderá interpor *recurso voluntário* total ou parcial com efeito suspensivo, para a instância superior, não sendo cabível pedido de reconsideração da decisão mas somente interposição de recurso (Decreto nº 70.235/72, art.36). O recurso administrativo não mais depende de depósito porque o Decreto-lei nº 822, de 5/9/90, em seu art. 1º, eliminou a exigência de “garantia de instância”. O pedido de reconsideração dirigido à mesma autoridade prolatora da decisão de

primeira instância, e que foi extinto pelo Decreto nº 70.235 (art. 36), consistia, na realidade, em verdadeiro recurso dirigido àquela mesma autoridade, sendo, portanto, inócuo.

Entretanto, no caso de a autoridade julgadora acolher a impugnação feita pelo autuado improcedente o auto de infração, e, por conseqüência, descabida a exigência fiscal dele decorrente, deverá a mesma *recorrer de ofício* para o órgão de Segunda instância, sempre que a decisão: a) exonerar o sujeito passivo do pagamento de crédito tributário de valor total (lançamento principal e decorrentes), atualizado monetariamente na data da decisão, superior a 150.000 (cento e cinquenta mil) UFIRs; b) deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência (art. 34 do Decreto nº 70.235/72).

JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA

Tanto o recurso voluntário, oferecido pelo contribuinte quanto o recurso de ofício, interposto pela própria autoridade administrativa, serão julgados, na área federal, em segunda instância pelos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, órgãos colegiados de composição mista, integrados por representantes da Fazenda Pública e dos contribuintes. Os referidos Conselhos foram criados pelo Decreto nº 20.350, de 31.08.31, sendo atualmente regradados pelos Decretos nºs 75.445/75 e 79.630/77. Os *Conselhos de Contribuintes* são em número de quatro, possuindo competência diversa em função da espécie do tributo, a saber.

a) o 1º Conselho é competente quanto ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, imposto sobre o lucro líquido (ISLL) e contribuição sobre o lucro líquido (Decreto nº 70.235/72, art. 25, § 1º, I, Portaria nº 537/92 e Decreto nº 2.191, de 03/04/97, art. 1º).

b) o 2º Conselho julga os recursos referentes ao imposto sobre produtos industrializados, contribuições para PIS, PASEP, FINSOCIAL e para COFINS, bem como quando a matéria objeto do litígio decorra do lançamento de ofício da CPMF (Decreto nº 70.235/72, art. 25, § 1º, II, e Lei nº 2.191/97, arts. 1º e 2º, e Portaria nº 539/92); a competência para julgar os recursos interpostos em processo fiscais, relativos às mencionadas contribuições, será do 1º Conselho quando suas exigências estejam lastreadas, no todo ou em parte, em fatos cuja

apuração serviram para determinar a prática de infração a dispositivos legais do imposto sobre a renda (Decreto nº 2.191/97, art. 1º, § único);

c) o 3º Conselho possui função julgadora sobre tributos estaduais e municipais que competem à União nos Territórios e demais tributos federais, salvo os incluídos na competência julgadora de outro órgão da administração federal (Decreto nº 70.235/72, art. 25, § 1º, III, Portaria nº 538/92);

d) o 4º Conselho tem competência para julgar imposto sobre importação, imposto sobre exportação e demais tributos aduaneiros, e infrações cambiais relacionadas com a importação ou a exportação, bem como para decidir matéria relativa ao IPI, quando se trata de recursos que versem falta do pagamento desse imposto, apurada em despacho aduaneiro ou em ato de revisão de declaração de importação (Decreto nº 70.235/72, art. 25, § 1º, IV e seu § 3º).

Cada Conselho julgará ainda a matéria referente a adicionais e empréstimos compulsórios arrecadados com os tributos de sua competência (Decreto nº 70.235/72, art. 25, § 2º).

CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

O Decreto nº 83.304, de 28 de março de 1979 (alterado pelo Decreto nº 89.892, de 2/7/84) instituiu, no Ministério da Fazenda, a *Câmara Superior de Recursos Fiscais*, cujo funcionamento é disciplinado em regimento interno aprovado atualmente pela Portaria nº 540, de 17 de junho de 1992, do Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento, conferindo-lhe competência para julgar, em *instância especial*, recurso interpostos contra decisões proferidas pela Câmara dos Conselhos de Contribuintes nos seguintes casos: a) tratando-se de decisão não unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova dos autos, sendo, neste caso, o recurso privativo da Procuradoria da Fazenda Nacional; b) na hipótese de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara do Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, qualquer das partes poderá interpor recurso para o referido órgão no prazo de 15 dias, contado da ciência da decisão. Cabe ao pleno da CSRF decidir sobre recurso que se fundamenta em decisões divergentes do órgão (Decreto nº 83.304/79, art. 3º, § 5º). O § 4º do art. 25 do Decreto nº 70.235/72 (redação dada pela Lei nº 8.748/93) comete também à Câmara Superior de Recursos Fiscais competência para decidir recurso

voluntário interposto de decisão das Câmaras dos Conselhos de Contribuintes no julgamento de recurso de ofício.

O recurso para a Câmara Superior de Recursos Fiscais deve ser interposto perante a presidência da Câmara recorrida, que poderá deixar de acolhê-lo se não tiver fundamento nos casos expressamente previstos em lei. Assim sendo, em consequência da instituição do mencionado órgão, o art. 2º do Decreto nº 75.445, de 06.03.75, estabeleceu que não será mais admitido pedido de reconsideração de decisão proferida pelo Conselho dos Contribuintes (que era previsto pelo art. 37, § 3º. do Decreto nº 70.235/77), “tornando-se definitiva, na esfera administrativa, a decisão proferida no recurso voluntário, salvo quando for caso de recurso do procurador representante da Fazenda, nas decisões não unânimes, contrárias à Fazenda Nacional”. Todavia, o STJ, confirmando entendimento do extinto TFR, tem decidido que o § 3º do art. 37 do Decreto nº 70.235/72, que não admitia o mencionado pedido de reconsideração, não foi revogado pelo Decreto nº 75.445/75 (art. 2º), que readmitia o mesmo pedido, em razão deste último decreto possuir natureza puramente regulamentar, não podendo, portanto, revogar disposição com força de lei ordinária delegação legislativa por força do art. 2º do Decreto-lei nº 822/69, tendo natureza de lei ordinária.

OS PRAZOS

CONTAGEM DOS PRAZOS

1 - Os prazos do procedimento tributário e de impugnação judicial contam-se nos termos do artigo 279.º do Código Civil.

Artigo 279 Código Civil:

“Impossibilitando-se a prestação por culpa de um dos devedores solidários, subsiste para todos o encargo de pagar o equivalente; mas pelas perdas e danos só responde o culpado”.

2 - Os prazos para a prática de actos no processo judicial contam-se nos termos do Código de Processo Civil.

Artigo 21.º

Despacho e sentenças. Prazos

Na falta de disposições especiais, observar-se-ão os seguintes prazos para os despachos e sentenças:

- a) Os despachos que não sejam de mero expediente serão proferidos dentro de 10 dias, devendo os de mero expediente ser proferidos no prazo de 5 dias;
- b) As sentenças serão proferidas dentro de 20 dias.

Artigo 22.º

Promoções do Ministério Público e do representante da Fazenda Pública. Prazo

As promoções do Ministério Público e do representante da Fazenda Pública serão dadas no prazo de 10 dias, se outro não estiver fixado na lei.

Artigo 23.º

Prazos fixados

- 1 - Quando, nos termos da lei, o prazo do acto deva ser fixado pela administração tributária ou pelo juiz, este não pode ser inferior a 10 nem superior a 30 dias.
- 2 - Se a administração tributária ou o juiz não fixarem o prazo, este será de 10 dias.

Artigo 24.º

Passagem de certidões e cumprimento de cartas precatórias. Prazos

- 1 - As certidões de actos e termos do procedimento tributário, bem como de actos e termos judiciais, serão obrigatoriamente passadas mediante a apresentação de pedido escrito ou oral, no prazo de 10 dias.
- 2 - Em caso de pedido oral, este será redigido a termo no serviço da administração tributária competente.
- 3 - As certidões poderão ser passadas no prazo de 48 horas caso a administração tributária disponha dos elementos necessários e o contribuinte invoque fundamentadamente urgência na sua obtenção.
- 4 - A validade de certidões passadas pela administração tributária que estejam sujeitas a prazo de caducidade poderá ser prorrogada, a pedido dos interessados, por períodos

sucessivos de um ano, que não poderão ultrapassar três anos, desde que não haja alteração dos elementos anteriormente certificados.

5 - As cartas precatórias serão cumpridas nos 60 dias posteriores ao da sua entrada nos serviços deprecados.

CUMPRIMENTO DOS PRAZOS

Os serviços competentes da administração tributária ou dos tribunais tributários elaborarão relações trimestrais dos procedimentos e processos em que os prazos previstos no presente Código não foram injustificadamente cumpridos e remetê-las-ão às entidades com competência inspectiva e disciplinar sobre os responsáveis do incumprimento, para os efeitos que estas entenderem apropriados.

CONSULTA

O Decreto n. 70.235/72 e, mais recentemente, a Lei 9.430/96 e diversas instruções normativas consignam expressamente o processo de consulta, indicando os requisitos para sua instauração, procedimento, julgamento e recurso, bem como relacionando os seus efeitos e os casos de ineficácia. Para eliminar dúvida acerca de fato concreto ou de situação hipotética o contribuinte pode lançar mão do processo de consulta. Durante a consulta, ou seja, depois de formulada e antes da resposta, fica vedada a ação fiscal contra o contribuinte.

OBJETO DA CONSULTA

A consulta tributária consiste em uma petição apresentada pelo contribuinte, sujeito passivo à autoridade fiscal competente visando a obter esclarecimento sobre dispositivos da legislação tributária em relação a sua situação legal diante de determinado fato, de entendimento duvidoso. A consulta pode também ser formulada por órgão da administração pública e por entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais (art.46).

LOCAL DE APRESENTAÇÃO DA CONSULTA

O local da apresentação da consulta é o domicílio tributário do sujeito passivo, sendo competente para recebê-la o órgão local da entidade incumbida de administrar o tributo sobre que versa (art. 47).

EFEITOS DA CONSULTA

A consulta pressupõe a boa-fé do sujeito passivo da obrigação tributária porque, tendo dúvida quanto à interpretação de determinado dispositivo legal da legislação fiscal, ou da própria legislação tributária em si, procura obter esclarecimentos quanto à maneira correta de cumprir sua obrigação.

O CTN, em seu art. 162 e parágrafos, ressaltam três dos seus efeitos, declarando que, quando formulada dentro do prazo legal para o recolhimento do tributo, produz os seguintes efeitos:

- a) exclui a cobrança dos juros moratórios e impede a imposição de penalidade, mesmo que não seja respondida dentro desse prazo, pelo qual o mesmo só começará a fluir a partir do trigésimo dia subsequente a data da ciência da resposta do órgão fiscal;
- b) a aplicação de medidas de garantia sustentando a instauração de qualquer procedimento fiscal contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada a partir de sua apresentação até o trigésimo dia subsequente à data da ciência (Decreto nº 70.235/72, art. 48).

SITUAÇÃO EM QUE A CONSULTA NÃO PRODUZIRÁ EFEITO

A consulta não produzirá efeito nos seguintes casos (Decreto nº 70.235/72, art. 52): a) se apresentada em desacordo com as formalidades legais; b) se formulada por quem tiver sido intimado a cumprir obrigação relativa ao fato objeto da consulta; c) por quem estiver sob procedimento fiscal iniciado para apurar fatos que se relacionem com a matéria consultada; d) quando o fato houver sido objeto de decisão anterior, ainda não modificado, proferida em consulta ou litígio em que tenha sido parte o consulente; e) quando o fato estiver disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação, porque os atos normativos visam à orientação não só dos órgãos incumbidos da administração dos tributos, como também dos contribuintes em geral; f) quanto o fato estiver definido ou declarado em disposição literal da lei; g) quanto o fato for definido como crime ou contravenção penal; h)

quando não descrever, completa ou exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade julgadora.

DECISÃO DA CONSULTA EM 1ª INSTÂNCIA

O julgamento da consulta compete em 1ª instância: a) aos Superintendentes Regionais da Receita Federal, quanto aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, atendida, ao julgamento, a orientação emanada dos atos normativos da Coordenação do Sistema de Tributação; b) às autoridades mencionadas na legislação de cada um dos demais tributos, ou, na falta dessa indicação, aos chefes de projeção regional ou local da entidade que administra o tributo, conforme for por ela estabelecido (Decreto nº 70.235/72, art. 54, I, c/c art. 25, I, b).

DECISÃO CONTRÁRIA AO CONSULENTE, MEDIDAS E PROVIDÊNCIAS CABÍVEIS

Se a consulta for contrária ao consulente, caberá recurso voluntário para a segunda instância, com efeito suspensivo, dentro de 30 dias a partir da data em que tomou ciência da decisão. Se a consulta for favorável ao sujeito passivo, a autoridade de primeira instância recorrerá de *ofício* para instância superior (Decreto nº 70.235/72, arts. 56 e 57).

A DECISÃO PODE SER MODIFICADA OU ANULADA?

A decisão da administração não caráter jurisdicional, mas apenas administrativo, pelo que será sempre suscetível de impugnação ante os órgãos jurisdicionais e poderá ser modificado ou anulado por razões de legalidade pela própria administração em qualquer momento, circunstâncias ambas incompatíveis com a sentença executada.

REPETIÇÃO DE INDÉBITO

A repetição do indébito é admitida pelo art. 165 do CTN em três hipóteses:

- a) na hipótese de cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior do que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza, ou ainda, das

- circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;
- b) na hipótese de erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; e
 - c) os casos de reforma, revogação ou rescisão de alguma decisão condenatória.

Correção Monetária na Repetição de Indébito.

Súmula 46 do TFR: "nos casos de devolução do depósito efetuado em garantia de instância e de repetição de indébito tributário, a correção monetária é calculada desde a data do depósito ou do pagamento indevido e incide até o efetivo recebimento da importância reclamada".

Lei 8.383/91:

"art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondentes a períodos subsequentes. (...)

§3º A compensação ou restituição será efetuado pelo valor do imposto ou contribuição corrigido monetariamente com base na variação da UFIR".

DENÚNCIA ESPONTÂNEA

O Código Tributário Nacional, em seu art. 138, assim dispõe:

"Art.138. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração".

Portanto, a única hipótese de denúncia espontânea do contribuinte, prevista em lei, é aquela que se dá antes de ser iniciado qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização. Segundo o próprio RPAF, em seu art.26, considera-se iniciado o procedimento fiscal, no momento da: I - apreensão ou arrecadação de mercadoria, bem, livro ou

documento; II - lavratura do Termo de Início da Fiscalização; III - intimação, por escrito, ao contribuinte, seu preposto ou responsável, para prestar ou exhibir elementos solicitados pela fiscalização; IV - emissão de Auto Infração ou de Notificação Fiscal.

Temos então que, para início destes processos fiscais, a autoridade administrativa deverá lavrar Termo de Início de Fiscalização ou de Intimação para prestação ou exibição de documentos, ou ainda Auto de Infração ou Notificação Fiscal para exigência do crédito tributário. Portanto, após qualquer destes procedimentos, não se pode mais admitir a denúncia espontânea.

Assim, "procedendo ao contribuinte o recolhimento do imposto devido, de forma voluntária e antes de qualquer medida administrativa por parte do Fisco, há, pois, de se lhe aplicar o benefício da denúncia espontânea nos termos do art. 138, do CTN, afastando-se a imposição da multa moratória" Tal benefício ocorre mesmo em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, conforme entendimento majoritário do STJ.

Na esfera federal, o parágrafo único do artigo retro citado torna-se mais maleável a partir da edição da Lei 9.430/96, com a redação dada a seu art. 47, pelo art. 70 da Lei 9.532/97, na medida em que permite que se utilize desse benefício até o 20º dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, somente nos casos de tributos e contribuições previamente declarados.

A súmula 208 do antigo TFR estabelecia, quanto à outra condição estabelecida no caput do artigo transcrito (necessidade de pagamento do valor devido), que "a simples confissão da dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea". No entanto, esse posicionamento acabou sendo revisto no STJ. Para Hugo de Brito Machado, porém, "admitir-se que a denúncia espontânea com pedido de parcelamento exclui as penalidades, é tornar praticamente inúteis as normas que fixam prazos para os pagamentos de tributo. É estimular a inadimplência, frustrando completamente o objetivo específico da norma em tela, que é o de estimular o pronto pagamento das dívidas tributárias". A Lei Complementar 104/2001 acrescentou o seguinte dispositivo ao CTN:

Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.

§ 1º Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a

Incidência de juros e multas.

§ 2º Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória.

Assim, a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido atualizado monetariamente, acrescido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependendo de apuração, isto antes de qualquer procedimento administrativo referente à infração.

Exceção: até o vigésimo dia subsequente a data de recebimento do termo de início de fiscalização somente nos casos de tributos e contribuições previamente declarados (art.47 da Lei 9.430, de 1996, e art.70 da Lei 9.532, de 1997).

CONCLUSÃO

Apresentamos de forma bastante simplificada o processo administrativo tributário (impugnação, recursos e processo de consulta). No sentido de possibilitar o conhecimento sobre o conteúdo de noções básicas tributárias, passamos a desenvolver considerações relevantes e que permitem uma comparação, a partir dos elementos que conhecemos dos processos fiscais. A atividade desenvolvida no processo administrativo fiscal é de natureza administrativa e vinculada às determinações legais. Em alguns casos pode assumir natureza jurisdicional.

Uma outra questão que também reforça a importância e a necessidade da efetivação do processo administrativo tributário diz respeito aos mecanismos de solução fora do judiciário, não apenas nacionalmente, mas internacionalmente. O mundo inteiro reconhece a importância de se criarem alternativas; mecanismos de solução de caráter urgente e até preventivo para evitar que o judiciário tenha que se posicionar em todas as questões. A regulação da prática dos atos da administração e do contribuinte cabe ao processo

administrativo-tributário. Os atos praticados pela autoridade da administração tributária devem obedecer a certas formalidades, a fim de que sejam respeitados os direitos do contribuinte.

Temos então que, para início destes processos fiscais, a autoridade administrativa deverá lavrar Termo de Início de Fiscalização ou de Intimação para prestação ou exibição de documentos, ou ainda Auto de Infração ou Notificação Fiscal para exigência do crédito tributário, e que, após qualquer destes procedimentos, não se pode mais admitir a denúncia espontânea.

Em se tratando da consulta, analisamos que a mesma 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 rendimento (Decreto nº 70.235/72 art. 49). Isso porque, nestes casos, o sujeito passivo consulente é depositário de quantia que não lhe pertence, mas sim ao titular da competência para arrecadar os mencionados tributos.

É dever da Administração Tributária garantir ao contribuinte todos os seus direitos previstos no nosso ordenamento jurídico. Entre esses direitos está o da ampla defesa, ao nosso entender, assegurador de todos os recursos e meios de prova necessários ao contribuinte para que proceda à impugnação de um lançamento efetuado pelo Fisco.

BIBLIOGRAFIA

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 12º ed. São Paulo. Atlas, 2003.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15º ed. São Paulo. Saraiva, 1999.

Curso de Direito Tributário, 13ª edição, Malheiros, 1998, p. 168).

Código Tributário Nacional. 10ª edição. São Paulo: Saraiva, 2004.

ASSUNÇÃO, Lutero Xavier. Processo. **Administrativo Tributário Federal**

JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da Rosa. **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**. 13ª Edição. Renovar,

* Trabalho de Avaliação do II Bimestre da disciplina Direito Tributário do 5º período do curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Sociais da Unime-União Metropolitana de Educação e Cultura sob a orientação do professor João Gualberto.

Disponível em:

<<http://www.classecontabil.com.br/trabalhos/ProcessoTributario.doc>> Acesso em.: 04 out. 2007.