

PROCESSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO - ALGUNS ASPECTOS RELEVANTES

Rafael Jayme Tanure

Advogado Militante em Belo Horizonte
Especialista em Controle Externo da Administração Pública

O objetivo aqui proposto é de se fazer uma análise panorâmica do PTA e abordar algumas nuances inerentes ao tema. Para melhor fruição expositiva, serão percorridos aspectos da Teoria Geral do Processo Administrativo individuando-se breves perspectivas à volta dos seus Princípios, Natureza Jurídica, Objeto, e ainda Eficácia. Há um espectro, o qual seja o Ato Administrativo, que a seu conteúdo e pertinência terá também um tratamento direcionado ao escopo do presente estudo. Como assuntos paralelos ou auxiliares serão aventados o controle jurisdicional do ato administrativo e as fases do Processo Tributário Administrativo. Como não poderia deixar de ser, se aterá ainda ao ponto específico da relação da Exigibilidade de Depósito Prévio como Requisito Recursal. Este em específico, de tanto polêmico, terá como base uma privilegiada abordagem dedicada em Congresso imanente à discussão e levantamento do pensamento dos maiores juristas atuais sobre o assunto.

O conhecimento da Natureza Jurídica de um instituto se faz sempre importante, tendo em vista ser um ponto de partida à compreensão do assunto. Pois, ao se almejar uma abordagem concisa deve-se sempre partir do melhor esclarecimento possível acerca dos seus respectivos conhecimentos basilares, e neste caso, especificamente, a sua posição dentre os demais institutos jurídicos. Ou seja, seu "locus" ou visão ontológica.

Para que se possa definir com clareza a essencial do Processo Administrativo Tributário é preciso primeiro identificar o que seja Processo. O ordenamento pátrio tem como premissa processualística a adoção do Sistema Italiano, o qual tem destaque não só entre os operados jurídicos nacionais mas também nos demais Estados aderentes da Família Romano Germânica. Aquele Sistema, já a tempos, tem dado grande ênfase ao estudo do matéria.

No Brasil esta demasiada influência se dá, principalmente, em virtude de imigração do Doutrinador "Enrico Túlio Liebman", o qual desembarcou

no Brasil fugindo do clima de Guerra, que pairava sobre o Antigo Continente na primeira metade do século passado. Assim, o renomado jurista, acolhido pela Escola de Direito do Largo de São Francisco, professou seus ensinamentos aos estudiosos que viriam a dar os frutos hoje colhidos.

Para esta escola o Processo se conceitua como sendo uma Relação Jurídica pela qual se manifesta o procedimento materializador da vontade das partes, e este procedimento como um conjunto de atos ordenados e sucessivos.

Com a consolidação do Pós-Modernismo se pode observar análise de tal instituto com maior enfoque social ou humanista. Nesse sentido assopra as lições de vanguarda de nova geração de pensadores ibérico-italicos, com expoente na pessoa de Elio Fazzalari, o qual vê o Processo contaminado de uma natureza onde devem prevalecer aportes isonômicos, ou seja, Relações Jurídicas entre situações complexas, de direito e de fato. Assim, mais do que nunca se valorizam institutos como o contraditório e a ampla defesa. Isto com o escopo de se resguardar a liberdade individual.

Assim, não se pode nunca deixar de reconhecer o Processo como o Instrumento de viabilização do Direito Material, porém há que se visualizar a relação jurídica processual como um lugar dialético onde as partes representadas por relações jurídicas complexas instrumentalizam o Direito Material via um procedimento caracterizado pela paridade de armas e que possui cada vez mais a substituição do Racionalismo Moderno pela Efetividade Pós-Moderna.

Certa feita, o Direito Processual não era reconhecido como ramo do Direito e seus institutos eram acessórios do Direito Material. Em seguida, como vem sendo abordado, o Processo e seus institutos passam a ter autonomia científica e serem independentes do Direito Material. Ocorre que os estudos mais visionários já vêm vislumbrando uma autonomia eivada de certa dose multidisciplinar, a qual da sentido ao Direito Processual de forma à não ter fim em se mesmo, atendendo aos anseios sociais. Esta é uma resposta ao tecnicismo moderno.

O objeto do processo, e não do Direito Processual, é a própria matéria de Direito a que se alude, ou seja, é a própria resolução da lide. Como dito, não é o objeto do Direito Processual que se analisa neste tópico, pois este tem como centro material suas próprias normas.

Quando se reverência a transformações das Ciências Sociais, estas não se restringem às Jurídicas, mas é uma conseqüente reação em cadeia. Assim, deve-se analisar o objeto do Processo Administrativo Tributário no mesmo tom da evolução humana. Sem mais abstrações, e tendo em vista o contexto

demonstrado, o objeto do PTA não se resume à uma pretensão resistida, mas esta agregada de toda ideologia pós-moderna.

Essa lide administrativa tributária é o que se poderia enfocar como uma forma resolutiva de conflito extrajudicial. É importante esclarecer que citados processualistas ao conceituarem seus institutos sempre, ou quase sempre, tiveram como ponto de partida o processo judicial. Assim, ao se definir Lide como uma pretensão resistida somente se visualizou uma resistência manifesta perante uma autoridade judicial.

Aqui não há presença de autoridade judicial, fato este que na Teoria Geral do Processo manifesta sua classificação, nos dizeres da Prof. Ada Pellegrini Grinover, como sendo uma forma alternativa ou extrajudicial de resolução de conflitos.

Dessa forma, quando os Doutrinadores advogam ser o objeto a pretensão ou o pedido da parte, há que se ver com olhos os quais já vislumbram além do horizonte e ultrapassam estas fronteiras. Para melhor esclarecer, o objeto processual transcende ao pedido e alcança a realização do Direito.

Aqui não se pretende esgotar a análise dos princípios dentro do ordenamento jurídico pátrio, muito menos estar demonstrando sua natureza. Mas apenas sua incidência sobre o PTA.

Há que se fazer referência ao Processo Administrativo Tributário como uma subdivisão do Processo Administrativo. Assim, para melhor se tratar o tema serão analisados separados os princípios do Processo Administrativo "Lato Sensu" e os Princípios do Processo Administrativo Tributário. A preocupação está no sentido de se esclarecer que não há exclusão de inerência do menos para o mais, ou seja, os Princípios do Processo Administrativo Tributário possuem peculiaridades que serão tratadas de forma apartada, porém estão submetidos aos Princípios Gerais do Processo Administrativo.

Neste diapasão, pode-se definir como sendo os Princípios Gerais do Processo Administrativo a Igualdade, Legalidade, Ampla Defesa e Contraditório.

O Princípio da Igualdade vem de a muito já seduzindo os pensadores. Ao se pensar pela primeira vez no homem como ser social já se teve de questionar a sua relação com o próximo. E assim, em tentar racionalizar as relações de forma a se manter um equilíbrio que melhor conduzisse à coexistência. Dessa sorte, já se pretendia proteger o homem se seu próximo. A história evolutiva se mostra sinuosa e, como já dito, a contemporaneidade tende a um manifesto apego ao valor solidário explicitamente a florado no Princípio da Igualdade.

A nova concepção de Processo já demonstra essa tendência e enfoque, como supra-relacionado. A Constituição Cidadã consagra como princípio basilar de nossa sociedade o Princípio da Isonomia, bem como sua busca como Fundamento. Na processualística atual é veemente a sua aclaração através da legalização de normas processuais como as contidas no Código de Defesa do Consumidor e na chamada Reforma da Reforma do Direito Processual Civil a exemplo do duplo sancionamento da litigância de má-fé.

Ainda no Direito Processual há que se resgatar toda a explanação feita acima sobre a Paridade de Armas como fonte eclosiva de Direito. Essa é a mesma opinião do Filósofo do Direito Jürgen Habermas ao Teorizar a criação de Direito como processo dialético cognicível.

Já o Princípio da Legalidade se aflora no Processo Administrativo como consequência natural da epistemologia da Administração Pública, pois o Processo Administrativo nada mais é do que uma manifesta de Atividade Administrativa Composta.

Dessa sorte, ao se vincular as atividades administrativas à estrita manifestação legal com o escopo de se garantir ao indivíduo a liberdade face o abuso de poder por parte do Estado e seus Agentes, tem-se esse Princípio transplantado para o Processo Administrativo.

O Princípio da Ampla Defesa segue o mesmo rio, porém tem sua determinação mais especificada ao direito de defesa incondicional tendo em vista as atrocidades inquisitivas de organizações pretéritas. A busca da justiça passa no mínimo pela oportunação do alcance da Verdade Real via dialética. No Sistema Jurídico Pátrio esta ênfase vem aclamada no art. 5º, LV da CF/88.

O Princípio do Contraditório está disposto no ordenamento brasileiro juntamente na mesma proposição acima transcrita, tendo o Constituinte os eleito como Direitos Individuais dentre as Garantias fundamentais dos cidadãos.

Estes dois últimos institutos foram consagrados pelo constituinte de 88 de forma explícita em Defesa do Indivíduo no Processo Administrativo, fato este que só enfatiza a preocupação do legislador com a matéria.

Passa-se agora, como foi já foi aventado, a se tratar dos Princípios peculiares ao Processo Administrativo Tributário dentre o gênero até então destrinchado. Estes podem ser enumerados como o da Oficialidade, da Informalidade, da Verdade Material, do Inquisitivo e da Revisibilidade.

O primeiro não se confunde com o Princípio da Oficiosidade no Direito Processual. Este determina a obrigatoriedade da presença e atuação de órgão oficial no Processo. Já aquele se dedica a atribuir à Administração,

especificamente na pessoa do órgão responsável, o dever de impulsionar a seqüência lógica do procedimento. Ou seja, os atos de mero expediente, bem como aqueles sem os quais o procedimento se veria em estado de crise.

O Princípio da Informalidade vem atender teleologia axiológica do processo contemporâneo, pois este não é definitivo e tem caráter facultativo. Assim, o que se vislumbra é garantir a efetividade da atuação burocrática da Administração.

Princípio da Verdade Material é consequência das Basilares Normas Diretivas da Igualdade, do Inquisitório e do Interesse Público. Não se quer afirmar que a Administração deve infringir direitos dos Cidadãos sob a premissa de estar fazendo uma equiparação de armas ou sob a alegação de Supremacia do Interesse Público. Porém, é flagrante a diferença do Processo Judicial onde tem lugar a Verdade Formal, aqui não há disponibilidade de interesses por parte da Administração, fato este que impossibilita a mesma de se demonstrar satisfeita com sua própria ineficiência.

O Inquisitório não foge das linhas ora aclamadas. Ou seja, está estritamente ligado às grandes premissas estatais, as quais sejam a Supremacia do Interesse Público e a Indisponibilidade deste. Como dito acima, isto não quer dizer que se pode violar os Direitos dos Indivíduos sob estes argumentos.

O Princípio da Revisibilidade segue a mesma coerência, pois à Administração incumbe anular seus atos ilegais e revoga-los por conveniência e oportunidade. Além, de como defende alguns ser imanente também ao Processo Administrativo o Duplo Grau de Decisão. Ponto que se voltará adiante.

Vencido mais um alicerce diretivo da compreensão proposta, passa-se à tópica da eficácia no Processo Administrativo Tributário, a qual deve ser analisada por dois pontos de vista, primeiro quanto à eficácia normativa, e depois quanto à eficácia do resultado ou da decisão. No primeiro caso não há dúvidas, pois se segue a mesma perspectiva do Ordenamento em Geral, ou seja, a Teoria da Validade Imunizada de Kelsen, a qual se adota as diretrizes de tempo, espaço e hierarquia. Já quanto ao resultado se deve ater quanto a impossibilidade de fazer coisa julgada da decisão administrativa "pro societate", ou seja, decisão contra interesse do indivíduo em favor da administração não se faz coisa julgada.

O exposto é verificado em decorrência do Princípio da Inafastabilidade da Tutela Jurisdicional. O fundamento de a coisa julgada somente ocorrer em favor do contribuinte também se encontra consagrado em dispositivo do Código Tributário Nacional, o qual determina a extinção do Crédito Tributário no caso de decisão Administrativa favorável ao contribuinte. Assim, com o Crédito extinto não há o que se discutir. Esta norma visa à proteção do indivíduo em face de eternização de moléstia à vida pacífica do cidadão proveniente do sarcatismo

com “Delírio Arrecadatório”. Ademais, tem como objetivo aprimorar a eficiência da Atividade Administrativa face o Indivíduo.

Outra etapa da jornada diz respeito às fases do Processo Tributário Administrativo. Este se inicia com o atendimento do preceito constitucional do Direito de Petição, o qual se encontra explicitado no art. 5º, XXXIV da mesma carta. Este preceito garante aos indivíduos o Direito de Peticionar perante a Administração com o escopo de manifestar sua inconformidade à constituição do Crédito Tributário, seja através de lançamento seja através de autuação.

O exercício deste Direito de Petição no Processo Tributário Administrativo também é chamado de Impugnação ou Reclamação. A interpelação de inconformidade do contribuinte em relação à constituição do Crédito Tributário suspende o mesmo nos termos do Código Tributário Nacional, ou seja, para todos os efeitos, o Crédito Tributário não onera o peticionário até que se veja esclarecida a pendência administrativa.

Em seguida, a administração se manifesta acerca da reclamação proferindo decisão singular. Deste *decisum* é cabível recurso “secundum eventus litis”, ou seja, segundo o evento litigado ou o seu desfecho. Para melhor esclarecer tal proposição, demonstra-se que dependendo do pronunciamento do julgador singular se tem a possibilidade de um Recurso ou Revisão facultativa por parte do contribuinte que teve sua querela insatisfeita ou uma Revisão de ofício ou obrigatória no caso de ser improcedente, total ou parcialmente, a pretensão da Administração.

A Revisão ou Recurso vem atender a um Princípio Geral do Direito Processual, o qual tem como fundamento o Duplo Grau de Apreciação da Matéria Litigiosa com o escopo de que um colégio de julgadores mais experientes venha a sanar qualquer discordância em relação à decisão “a quo”, pois o ser humano é factível de cometer erros, bem como de ter visão peculiar sobre determinada matéria. Fatos que por si só já ensejam a necessidade de um Duplo Grau das Decisões Singulares.

Das decisões dos Colégios Julgadores podem se dar dois efeitos. O primeiro, diz respeito ao caso de o pronunciamento ser favorável ao contribuinte, fato este que enseja a extinção do Crédito Tributário por determinação legal. A segunda consequência se manifesta pela definitividade da constituição do Crédito Tributário na via Administrativa, o que, conseqüentemente, gera a sua inscrição em dívida ativa como requisito de futura coerção judicial do Crédito Tributário.

Ao se debulhar o PTA, necessariamente, se depara com a questão do seu controle pelo Poder Judiciário. Matéria esta, por demais discutida entre os estudiosos do tema, está, praticamente, pacificada de maneira a admitir o

controle do ato administrativo pelo judiciário apenas no que diz respeito à legalidade do mesmo, mas não em relação ao seu mérito.

Isto tem em vista a discricionariedade inerente ao Agente Administrativo na implementação de parte da Atividade Administrativa. Esta discricionariedade se manifesta pelo binômio oportunidade e conveniência do ato administrativo.

O que é inerente à apreciação do poder judiciário é a legalidade do ato, a qual é caracterizada pelo dever-ser de determinadas atividades concernentes à administração pública, ou seja, são imperativos legais aos Agentes Administrativos. Ao pormenorizar esta Teoria, alguns Doutrinadores tendem a dissecar o ato administrativo para melhor estabelecer a distinção do apreciável e o não apreciável pelo poder judiciário no ato administrativo.

Os elementos do ato administrativo são dados pela Doutrina e pela Lei de Ação Popular em seu art. 2º, e são os seguintes: - Competência; - Objeto; - Motivo; - Finalidade; - Forma.

Ao analisar cada elemento se garimpa quais são discricionários e quais são imperativos legais. Quanto à **Competência** não resta dúvida de sua imperatividade, pois é à lei atribuída o “status” de fonte organizacional da Administração, bem como de suas competências. Esta é matéria naturalmente constitucional. Agora quanto à **Forma**, também não enseja dúvida ao se atribuir à mesma estrita vinculação legal, pois a regra de validade dos atos jurídicos “lato sensu” se faz pela premissa de que o Princípio da Legalidade atua em favor do indivíduo lhe garantindo Direitos. Porém, ao se tratar dos interesses da Administração a regra é inversa, ou seja, é a de se vincular a atividade estatal às premissas legais ou de dever-ser. Isto com o escopo de proteger o indivíduo e o interesse público. Assim, a Forma se demonstra ligada à lei, pois esta visa sempre a preservação das liberdades individuais, bem como de se fazer um controle da salutar aplicação do interesse público. Ainda vinculada à legalidade se encontra o elemento da **Finalidade**, pois este sempre é identificado no interesse público “lato sensu”. Porém, ele, o elemento, está estritamente definido em lei, e se liga diretamente à competência, ou seja, cada competência tem suas atribuições ou finalidades. A Finalidade pode facilmente ser compreendida se sempre se fizer a seguinte pergunta: Para que realizar determinado ato? Qual o Objetivo? A resposta estará sempre viabilizada na lei.

Restam dois elementos os quais são o objeto e o motivo. Estes são de verificação discricionária e se explicitam, como dito, no binômio: oportunidade e conveniência. Há que se esclarecer a existência de atos administrativos vinculados e atos administrativos discricionários. Os primeiros são imperativos legais que não deixam margem facultativa ao agente nem destes dois elementos. Enquanto os segundos deixam ligeira margem facultativa aos agentes ao tratarem estes dois elementos.

É na apreciação destes elementos que se encontram o chamado mérito administrativo. O qual não é passível de controle do Poder Judiciário. Aqui ocorre uma interpretação sistemática de Princípios Constitucionais, de um lado o “Acesso à Justiça” e de outro “A Separação dos Poderes”.

Este último Princípio, de vetusta elaboração, é o que mantém firme o chamado Estado Democrático, pois inviabiliza a tirania de um Poder sobre o outro. Se todos os atos administrativos fossem factíveis de controle jurisdicional o Poder Executivo seria mera ramificação do Judiciário. O que não ocorre na Teoria da Separação dos Poderes. Assim, é mister a ligeira interferência de um Poder sobre o outro a fim de evitar a tirania, agora pela exasperação intrínseca de determinada Função Estatal.

Assim, a aplicação dos elementos discricionários é de grande importância nos contornos permitidos pela lei. Perceba-se que o objeto do ato administrativo está limitado à legalidade e à apreciação mundana. Porém, existindo liberdade do agente em realizar esta ou aquela ação, ou este ou aquele meio para se atingir uma determinada Finalidade. Bem como, se é facultado ao agente a escolha deste ou daquele motivo que determinaram o objeto.

Há que se ressaltar a existência de limites desta própria discricionariedade, os quais sejam o próprio Ordenamento. Este traça os contornos da faixa nebulosa e cinzenta pela qual pode o agente se aventurar. Pois, os próprios Motivos devem atender aos Princípios da Administração, tais como probidade, lealdade, imparcialidade, etc.

Por derradeiro, ainda quanto à Motivação, é mister ressaltar a Teoria dos Motivos Determinantes, a qual, atendida a discricionariedade do Agente, advoga que o implemento do ato deve estar de acordo com o motivo utilizado. Caso contrário, é caso de aplicação da já mencionada Revisibilidade ou Tutela Jurisdicional.

Assim, desde que atendidos os requisitos supra mencionados o Poder Judiciário não pode adentrar no mérito deliberativo do Agente Administrativo.

Antes de encerrar, se resgata um assunto da mais alta indagação dentre os Doutrinadores e Pretores. Este que é “A Exigibilidade de Depósito Prévio como Requisito Recursal”, tem sido objeto de debates com o objetivo de se sempre melhor atender anseios sociais.

Dessa sorte, foi realizado um Simpósio de Direito Tributário em São Paulo no ano de 1999, o qual teve como tema o Direito Processual Administrativo Tributário. Simpósio este, que contou com a presença das maiores autoridades do assunto no Brasil, atribuindo-se teve enfoque analítico específico, por todos os participantes, à questão em comento.

O Tema em destaque foi avaliado em breves linhas por nada mais que 34 eminentes tributaristas nacionais, dentre os quais se encontravam: - Ives Gandra Martins; - Hugo de Brito Machado; - Ricardo Lobo Torres; - José Carlos Moreira Alves; - Sacha Calmon Navarro Coelho; - etc.

Aqui não se faz por objetivo analisar todas as posições, porém se procurará fazer uma análise geral das posições adotadas. Bem como, traslado dos principais argumentos e teorias levantadas.

Como consenso, há flagrante Inconstitucionalidade de tal exigência, o que varia são as fundamentações. Seja por umas ou por outras, o que os Doutrinadores demonstram é uma prática de natureza confiscatória do Estado, o qual passa por cima do modelo proposto de Estado de Direito com seu "Delírio Arrecadatório". Já a Jurisprudência de forma considerável também reconhece a Inconstitucionalidade de tal prática.

As demonstrações passam primeiro pela violação do Princípio do Devido Processo Legal, o qual se divide em Ampla Defesa e Contraditório. Como já abordado, de tão vulneráveis e sensíveis tais pontos, na Garantia do Indivíduo, o Constituinte de 88 achou por bem explicitá-los no art. 5º, LV. Dispositivo este eivado de grande força normativa no contexto sistemático da Carta Suprema, tendo em vista sua posição sistemática, incondicional aplicação e negação de qualquer tentativa de supressão. O texto é claro ao deflagrar a Ampla Defesa e o Contraditório como proteção incondicional à atuação do indivíduo no Processo Administrativo.

Demonstram ainda, como qualquer imposição de Depósito Prévio, seja parcial ou total, violam tais fundamentos, pois tem como mero objetivo cercear e inibir a manifestação de inconformidade perante a decisão singular.

Outros, como é o caso do Prof. Hugo de Brito Machado, ainda advogam uma violação do Princípio do Duplo Grau de Jurisdição dando como superada discussão quanto à sua aplicação ou não no Processo Tributário Administrativo.

Por fim, ainda se levanta a ilegalidade da exigência de tal exação, tendo em vista que o Código Tributário Nacional determina em seu art. 146, que a regulamentação e as questões inerentes à cobrança e ao próprio Crédito Tributário serão matéria de Lei Complementar. Ocorre que o confisco, como quase tudo de caráter ditatorial elaborado pelo Executivo, vem sendo tratado em Medidas Provisórias que possuem "status" de Lei Ordinária.

Por mais, ainda restam os argumentos tratados neste trabalho ao se reportar aos Princípios do Processo Administrativo Tributário, bem como ao se tratar da Natureza Jurídica e do Objeto do PTA. Momentos estes, em que se enfatizou uma concepção de Garantia do Indivíduo em face do Estado, bem como

de Teorias elaboradas pela Filosofia do Direito no sentido de se revestir a gênese das relações jurídicas de transparência e igualdade, não se afastando deste pensamento a Relação Processual.

Como preterido aqui não se esgotou o tema, mas apenas se sistematizou o assunto a toque de uma visão particular. Porém, não soberana e nem dona da verdade. Acredita-se ter se atingido os fins propostos, principalmente pela humildade dos anseios, potenciais para a elaboração e um desejo de se despertar cada vez mais o interesse pela discussão do tema em busca de se fortalecer a concepção de Estado Democrático de Direito.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; e outros. Teoria Geral do Processo. 14^a ed. São Paulo. Editora Malheiros, 1998.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Introdução ao Estudo do Direito. 2^a ed. São Paulo. Editora Atlas, 2001.

GONÇALVES, Aroldo Plínio. Técnica Processual e Teoria do Processo. Rio de Janeiro. Aide Editora, 1992.

HABERMAS, Jürgen. Direito e Democracia: entre a facticidade e validade. Trad. Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro. Tempo Brasileiro, 1997. t. I.

HARVEY, David. Condição Pós-Moderna. 5^a ed. São Paulo. Edições Loyola, 1992.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 21^a ed. São Paulo. Editora Malheiros, 2002.

MARTINS, Ives G. da Silva; (Coord.). Processo Administrativo Tributário. 2^a ed. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais, 2002.

RIBAS, Lídia M. L. Rodrigues. Processo Administrativo Tributário. 2^a ed. São Paulo. Editora Malheiros, 2003.

Fonte:

http://www.acarvalho.com.br/site/internas/automacao/Arquivos/artigos/processo_tributario_administrativo_alguns_aspectos_relevantes.doc

Acesso em 07/07/2009