

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA - UNB
CENTRO DE EDUCAÇÃO À DISTÂNCIA - CEAD

A AMPLA DEFESA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO

Ana Lúcia Menezes Araujo

Brasília
maio 2008

ANA LÚCIA MENEZES ARAUJO

A AMPLA DEFESA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO

Monografia apresentada ao Centro de Educação a Distância (CEAD) da Universidade de Brasília como requisito parcial à obtenção do grau de Especialista em Direito Processual Tributário.

Tutor: Daniel Vila-Nova

Orientadora: Beatriz Vargas

Brasília
2008

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	05
2. O PROCESSO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO FEDERAL.....	09
2.1 Conceito.....	09
2.2 Escopo.....	11
2.3 Sistematização.....	12
2.4 Rito.....	13
3. A AMPLA DEFESA E O CONTRADITÓRIO.....	15
4. A AMPLA DEFESA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO.....	18
4.1 Fases do Processo.....	18
4.2 Fundamentos da Impugnação.....	19
4.3 Correlações entre as regras processuais previstas no Decreto nº 70.235 e as garantias constitucionais da ampla defesa e do contraditório.....	20
4.3.1 Instauração do litígio.....	20
4.3.2 Ciência do lançamento.....	21
4.3.3 Vistas do processo na repartição.....	23
4.3.4 A Impugnação.....	23
4.3.5 Provas.....	26
4.3.6 Diligências e Perícias.....	28
4.3.7 A Decisão.....	31
4.3.7.1 Requisitos.....	31
4.3.7.2 Motivação.....	32
4.3.7.3 O dever de resposta e a arguição de inconstitucionalidade da norma.....	33
4.3.8 Duplo grau de jurisdição e depósito recursal.....	36
5. CONCLUSÃO.....	39
REFERÊNCIAS.....	41

RESUMO

A submissão do Estado à lei é uma das características mais importantes do Estado Democrático de Direito. A Administração Pública, no exercício de sua atividade, deve atuar conforme o ordenamento jurídico, o que significa, no âmbito do processo administrativo-tributário, o cumprimento do texto constitucional que determina a obediência ao devido processo legal e, conseqüentemente, das garantias da ampla defesa e do contraditório. O objetivo deste trabalho é verificar se as garantias constitucionais da ampla defesa e do contraditório estão asseguradas no processo administrativo-tributário, através do exame das regras processuais estabelecidas na legislação tributária federal.

Palavras chave: Ampla defesa; contraditório; processo administrativo-tributário

1. INTRODUÇÃO

No Estado Democrático de Direito, a eficácia dos direitos assegurados constitucionalmente depende da garantia da tutela processual efetiva.

Entre os modernos processualistas já não restam mais dúvidas de que as grandes questões processuais precisam ser vistas sob o enfoque constitucional. O processo já deixou, a muito tempo, de ser um mero instrumento de tutela de interesses particulares, para alçar-se à dignidade maior de instrumento eficaz de pacificação social e de realização da vontade da lei.

É nesse sentido o magistério de Dinamarco, Araújo Cintra e Grinover,¹ quando ensinam:

(...) é justamente a Constituição, como resultante do equilíbrio das forças políticas existentes na sociedade em dado momento histórico, que se constitui no instrumento jurídico de que deve utilizar-se o processualista para o completo entendimento do fenômeno *processo* e de seus princípios.

A Constituição Federal de 1988 prevê, entre os direitos e garantias fundamentais, uma série de dispositivos de natureza processual sem precedentes nas Constituições anteriores. Essas garantias processuais encontram-se consagradas nos incisos XXXV, LIV e LV do artigo 5º², entre elas o contraditório e ampla defesa que devem ser assegurados em todos os processos, inclusive administrativos, desde que nele haja litigantes ou acusados (artigo 5º, LV).

José Afonso da Silva³ destaca:

¹ Dinamarco, Araújo Cintra e Grinover, 2007, p.85

² XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

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

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

³ Silva, 1993, p. 378.

O princípio do devido processo legal entra agora no Direito Constitucional positivo com um enunciado que vem da Magna Carta inglesa: ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal (artigo 5º, LIV). Combinado com o direito de acesso à Justiça (artigo 5º, XXXV) e o contraditório e a plenitude da defesa (artigo 5º, LV), fecha-se o ciclo das garantias processuais. Garante-se o processo, e quando se fala em "processo", e não em simples procedimento, alude-se, sem dúvida, a formas instrumentais adequadas, a fim de que a prestação jurisdicional, quando entregue pelo Estado, dê a cada um o que é seu, segundo os imperativos da ordem jurídicas. E isso envolve a garantia do contraditório, a plenitude do direito de defesa, a isonomia processual e a bilateralidade dos atos procedimentais, conforme autoriza a lição de Frederico Marques.

No ordenamento pátrio vigora o princípio da jurisdição única, segundo o qual existe uma reserva absoluta de jurisdição dos órgãos do Poder Judiciário e, portanto, a Administração Pública em nenhum momento exerce função jurisdicional, uma vez que seus atos sempre poderão ser reapreciados no Judiciário⁴.

Não obstante, em complemento a esse sistema, existe o poder-dever administrativo de autotutela, pelo qual a Administração, atuando de ofício ou por provocação do particular, reaprecia os atos por ela produzidos, tanto quanto à legalidade quanto ao mérito.

O poder de autotutela da Administração Pública encontra-se consagrado na Súmula nº 473 do STF, que confere à Administração Pública o poder de declarar nulos os seus próprios atos, quando da constatação de ilegalidade, ou então de revogá-los, sob a égide dos critérios de oportunidade e conveniência⁵.

Nesse sentido, a organização do contencioso administrativo⁶ encontra seu fundamento de validade nos mandamentos constitucionais inseridos no artigo 5º, inciso

⁴ Prescreve o inciso XXXV do artigo 5º da Constituição Federal do Brasil: “ a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de lesão a direito”.

⁵ Súmula 473, STF: “A administração pode anular seus próprios atos quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”.

⁶ Contencioso administrativo aqui entendido no seu sentido de qualquer tipo de conflito que tramite na via administrativa.

XXXIV, “a”⁷, que assegura o direito de peticionar ao Poder Público, e inciso LV, que equipara o processo administrativo ao processo judicial ao protegê-lo com as mesmas garantias.

Ademais, o processo administrativo funciona como instrumento da autotutela administrativa, garantindo um meio adicional de controle da atuação da autoridade administrativa como forma de verificar a legalidade de seus atos.

Assim, a Administração Pública, ao promover o controle interno da legalidade de seus atos, por meio de um processo administrativo, deve necessariamente observar os princípios inerentes ao devido processo legal.

O devido processo legal é considerado o princípio fundamental do processo por ser a base sobre o qual os outros se sustentam. Representa, dentre outras, garantia inerente ao Estado Democrático de Direito de que ninguém será condenado sem que lhe seja assegurado o direito de defesa.

Diversas são as visões e, por conseqüência, as definições que se pode dar ao devido processo legal⁸. Maria Helena Diniz⁹ resume bem esse importante princípio ao afirmar que “*é o princípio constitucional que assegura ao indivíduo o direito de ser processado nos termos legais, garantindo o contraditório, a ampla defesa e um julgamento imparcial*”.

⁷ XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;

⁸ No presente estudo, a análise está delimitada ao aspecto procedimental do devido processo legal. Não se estará cuidando, portanto, dos postulados da razoabilidade e da proporcionalidade, extraídos por parte da doutrina de uma dimensão substantiva do mesmo princípio, na qual se preconiza que não basta que uma decisão tenha regularidade formal, mas é necessário que seja substancialmente razoável e correta. Em sentido processual, o devido processo legal expressa as garantias das quais derivam inumeráveis princípios de processo, que, de um lado, asseguram às partes o exercício de suas faculdades e poderes processuais e, do outro, são indispensáveis ao correto exercício da jurisdição.

⁹ Diniz, 1998, v. 2

Ao conferir ao processo administrativo as mesmas garantias fixadas ao processo judicial – contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes – a Constituição Federal de 1988 concedeu ao processo administrativo uma nova dimensão, que irá repercutir no exame das questões fundamentais relativas ao processo administrativo-tributário.

Partindo da premissa de que a Administração Pública, no exercício de sua competência constitucional, deve zelar pelo devido processo legal administrativo, esse estudo abordará a inserção do princípio da ampla defesa e do contraditório no âmbito do processo administrativo-tributário federal, procurando verificar se estas garantias constitucionais estão asseguradas no curso do processo, em sintonia com as particularidades inerentes à relação jurídica tributária.

Para realizar-se o intento proposto, faz-se necessária inicialmente uma incursão em alguns aspectos do processo administrativo-tributário, para somente então verificar se o rito próprio previsto na norma que regula o processo administrativo-tributário federal garante sua condução com fundamento nos estritos ditames constitucionais.

2. O PROCESSO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO FEDERAL

2.1 Conceito

José dos Santos Carvalho Filho¹⁰ conceitua processo administrativo como o instrumento que formaliza a seqüência ordenada de atos e de atividades do Estado e dos particulares, a fim de ser produzida uma vontade final da Administração.

O autor classifica os processos administrativos em não-litigiosos – em que não se apresenta conflito de interesses entre o Estado e o particular - e litigiosos, os quais contêm realmente um conflito de interesses entre o Estado e o particular, sendo somente sobre esse último tipo de processo administrativo que incide o mandamento constitucional consagrado no artigo 5º, LV que garante o contraditório e a ampla defesa.

Na visão de Carvalho Filho, os processos administrativos litigiosos, em sua aparência e no procedimento, guardam semelhança com os processos judiciais, sendo, por isso, comumente denominados de processos judicialiformes, ou seja, processos que têm a forma de processos judiciais.

O conflito na esfera administrativa é o mesmo que constituiria o objeto do processo judicial, no caso de opção por esta via, porém a diferença está em que as decisões, nesta última, podem tornar-se imutáveis, fato que não ocorre nas decisões administrativas¹¹.

¹⁰ Carvalho Filho, 2007. p..834-835.

¹¹ Ressalvadas as decisões favoráveis ao contribuinte em que se faz “coisa julgada administrativa” para a Administração Pública, ou, na lição de Hely Lopes Meirelles, “o que ocorre nas decisões administrativas finais é, apenas preclusão administrativa, ou a irretratabilidade do ato perante a própria Administração”. (Meirelles, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*, 22ª ed. São Paulo, Malheiros, 1997. p.589). Em que pesem as respeitáveis opiniões contrárias de que, mesmo diante de decisão administrativa definitiva, pode a Administração submeter o ato ilegal ao crivo do Poder Judiciário - posição que inclusive encontra respaldo em Parecer exarado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – Parecer PGFN/CRJ nº 1.087/2004, o entendimento aqui adotado é de que considerando que o processo administrativo fiscal é instrumento da autotutela administrativa, compreende-se que ao final do procedimento a Administração terá exercido o controle de legalidade, declarando

Além disso, os conflitos são decididos pelo próprio Estado, que tem a posição de parte e de julgador. Em compensação, suas decisões podem sempre ser impugnadas na via judicial onde o Estado-Juiz deverá atuar com imparcialidade e equidistância dos interesses do particular e do Estado-Administração.

Portanto, na esfera dos processos administrativos litigiosos é que se enquadra o processo administrativo-tributário, que pode ser conceituado como aquele que tem por objeto a decisão de um conflito, em matéria tributária, suscitado por iniciativa do particular e cuja decisão é da competência de órgãos judicantes da Administração.

Há que se observar, no entanto, que, o conflito só se instaura com a interposição de impugnação pelo contribuinte contra o ato praticado pela Administração, sendo as etapas anteriores uma atividade procedimental, configurada pela investigação fiscal e por todas as medidas preparatórias dela decorrentes, com o objetivo de constituir a pretensão da Fazenda Pública por meio do lançamento¹².

Dessa forma, somente após a constituição do crédito tributário é que se abre a oportunidade ao contribuinte de contestação da exigência fiscal, ocasião em que, se oferecida impugnação ao lançamento, instaura-se a fase contenciosa que deve ser informada pelos princípios processuais constitucionais.

o seu entendimento sobre a existência ou não do crédito tributário objeto da demanda. Assim, a manifestação da Administração Pública, proferida no âmbito do contencioso administrativo, ainda que por órgão paritário, parece excluir seu interesse de agir no que diz respeito a anulá-la. Em outras palavras, falta interesse de agir à Administração Pública para ir a juízo pedir a anulação de decisão administrativa a ela contrária.

¹² O processo administrativo-tributário pode versar também sobre outros assuntos tais como pedido de restituição, compensação ou isenção aos quais evidentemente se aplicam todas as garantias processuais inerentes ao devido processo legal. No entanto, como o lançamento representa, em regra, o principal objeto da fase contenciosa do processo administrativo-tributário, esse trabalho fará referência expressa tão somente ao controle do lançamento.

2.2 Escopo

É indiscutível que o processo administrativo-tributário é um instrumento valioso de solução de conflitos, de forma mais célere e menos dispendiosa, tanto para o contribuinte como para o próprio Fisco.

Hugo de Brito Machado¹³ reputa ao contencioso administrativo a função de reduzir a presença da Administração Pública em ações judiciais, atuando como um filtro.

Paulo de Barros Carvalho¹⁴ assevera que:

(...) em verdade, quando Administração e administrado discutem sobre o índice de procedência legal do lançamento efetuado, o que de fato acontece é a instalação de um procedimento administrativo, que pretende ser contraditório, propiciando à Fazenda Pública o controle de legalidade de seus próprios atos. Assim, a decisão administrativa de primeiro grau, proferida pelo Delegado de Julgamento da Receita Federal, tratando-se de tributos da União, é ato que exerce controle de legalidade sobre o ato de lançamento. Da mesma maneira, a deliberação do órgão colegial – Conselho de Contribuintes – controla a legalidade do ato exarado pelo Delegado de Julgamento.

No mesmo sentido, James Marins¹⁵:

A necessidade de que o Estado reúna meios céleres para a atuação da norma tributária transforma-se em princípio da autotutela vinculada do ente tributante e deságua necessariamente no princípio da dualidade da cognição em matéria tributária (...) esta autotutela comporta dois momentos distintos, quais sejam, o accertamento da obrigação tributária e o julgamento de eventual resistência deduzida pelo contribuinte.

A meu ver, além de representar um filtro, o escopo do processo administrativo-tributário é servir de instrumento da autotutela administrativa, assegurando um meio adicional de controle da atuação da autoridade administrativa, como forma de verificar a legalidade do ato de lançamento antes da inscrição em dívida ativa.

¹³ MACHADO, 1994, p.303.

¹⁴ CARVALHO, 2004, p. 421.

¹⁵ MARINS, 2002, p. 84.

2.3 Sistematização

No âmbito federal, o controle da legalidade do ato administrativo do lançamento tributário vem sendo instaurado e conduzido com fulcro no Decreto nº 70.235/72 que define as regras de estruturação dos órgãos de julgamento, a competência para realização de atos processuais e explicita os direitos e deveres das partes envolvidas no processo administrativo-tributário.

No contexto desenvolvido neste trabalho, merece destaque o artigo 59 da referida norma no qual estão discriminadas hipóteses de nulidade no processo administrativo-tributário, dentre elas a do inciso II que trata da nulidade decorrente do cerceamento do direito de defesa ¹⁶.

Subsidiariamente a essa legislação específica, recorre-se à Lei nº 9.784/99, que tem a função de veicular preceitos gerais que padronizam o regramento básico do processo administrativo federal, conferindo uniformidade ao sistema processual no tocante ao relacionamento entre a Administração e os particulares.

O artigo 2º, *caput*, da Lei nº 9.784/99 traz previsão expressa de observância do contraditório e da ampla defesa no processo administrativo, e o inciso X ratifica a importância de respeito a esses princípios nos processos litigiosos, como é o caso do processo administrativo fiscal ¹⁷.

¹⁶ Artigo 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

¹⁷ Artigo 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

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

(...)

2.4 Rito

Para concluir essa abordagem, demanda-se ainda uma breve descrição de como se desenvolve o processo administrativo-tributário, conforme disposições contidas no Decreto nº 70.235/72, para então, examinar como a ampla defesa está inserida em sua dimensão procedimental.

Descrição interessante, porque abrangente de todo o seu conteúdo, porém ao mesmo tempo sintética, oferece-nos Marcos Vinícius Neder¹⁸:

Ante a iniciativa do cidadão de se insurgir contra ato ou decisão de órgãos da administração, inicia-se processo administrativo, que no presente caso referir-se-á ao controle interno dos atos da Administração Tributária Federal.

Optou o legislador pela discussão em duplo grau ou duas instâncias e uma instância especial. Assim, em primeira instância, o julgamento é realizado no âmbito das Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ), em primeira instância, e apresenta duas possibilidades:

- decisão de primeira instância contrária ao contribuinte. A DRJ decide manter a exigência fiscal. Abre-se, a seguir, a possibilidade do contribuinte requerer a reapreciação da decisão por meio da interposição de recurso voluntário à segunda instância administrativa. A matéria é, então, apreciada por um órgão de julgamento colegiado e paritário – o Conselho de Contribuintes.

- decisão de primeira instância favorável ao contribuinte. A Delegacia de Julgamento (DRJ) reconhece a improcedência da cobrança. Deve-se, a seguir, examinar o montante de crédito tributário exonerado por esta decisão. Se for superior ao limite de alçada, há recurso de ofício obrigatório ao Conselho de Contribuintes. Nesta hipótese, o processo é encaminhado de ofício à segunda instância para que se proceda ao reexame da matéria, e é condição de eficácia da decisão de primeira instância. Se o Conselho confirmar a decisão da DRJ, o crédito tributário é exonerado definitivamente. Se, por outro lado, a decisão de primeira instância for reformada, o contribuinte poderá interpor recurso voluntário, que, neste caso, será apreciado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Da decisão das Câmaras dos Conselhos de Contribuintes cabem ainda dois tipos de recurso à instância especial - Câmara Superior de Recursos Fiscais. São eles: recurso especial de divergência entre decisões de Câmaras e

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

¹⁸ Neder, s.d.

recurso especial contra decisão não-unânime, este último privativo da Procuradoria da Fazenda Nacional.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais não exerce papel de terceira instância de revisão, aprecia o recurso especial apenas com relação à divergência argüida já que nem toda a matéria decidida na instância *a quo* lhe é devolvida pela interposição do recurso especial. O recurso especial de divergência, embora tenha natureza de recurso, não é o remédio adequado para corrigir injustiças em situações concretas, e sim para alcançar a uniformidade na interpretação da lei em situações idênticas.

Já a interposição do recurso de competência exclusiva do Procurador da Fazenda Nacional atende a critérios de conveniência e oportunidade e se aproxima, em alguns aspectos, dos embargos infringentes existentes nos tribunais, pois permite que seja, novamente, apreciada a causa, quando não haja unanimidade, buscando restringir a possibilidade de erro ou desequilíbrio no julgamento colegiado.

A decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, se favorável ao contribuinte, põe fim ao processo administrativo sem previsão de qualquer revisão. Todavia, se o contribuinte não obtiver sucesso, a lei prevê a inscrição do crédito tributário em Dívida Ativa da União para formação de certidão (título executivo extrajudicial) que possibilita sua cobrança judicial por meio da propositura de ação de execução pela Fazenda Nacional.

3. A AMPLA DEFESA E O CONTRADITÓRIO

A ampla defesa, explicitada como garantia constitucional no artigo 5º, inciso LV, da Constituição, pode ser sintetizada no direito de apresentar alegações, propor e produzir provas, participar da produção das provas requeridas pelo adversário ou determinadas de ofício pelo juiz e exigir a adoção de todas as providências que possam ter utilidade na defesa dos seus interesses, de acordo com as circunstâncias da causa e as imposições do direito material.

Na visão de Odete Medauar¹⁹, defesa é "*a possibilidade de rebater, em favor de si próprio, condutas, fatos, argumentos, interpretações que possam acarretar prejuízos físicos, materiais ou morais*".

Compartilho do entendimento de José Carvalho dos Santos Filho²⁰ que se refere ao contraditório e a ampla defesa nos seguintes termos:

Costuma-se fazer referência ao princípio do contraditório e da ampla defesa, como está mencionado na Constituição. Contudo, o contraditório é pressuposto da ampla defesa. Esta, sim, é que constitui o princípio fundamental e nela já se inclui o direito ao contraditório, que é o direito de contestação, de redarguição a acusações, de impugnação de atos e atividades.

O processo é um instrumento de composição de conflito – pacificação social – que se realiza sob o manto do contraditório. O contraditório é inerente ao processo. Trata-se de princípio que pode ser decomposto em duas garantias: participação (audiência, comunicação; ciência) e possibilidade de influência na decisão.

Assim considerado, o contraditório pressupõe:

- audiência bilateral: notificação de todos os atos processuais e ampla possibilidade de impugnar, com direito da vista do processo; necessidade de que se dê ciência a cada

¹⁹ MEDAUAR, 1994, P. 237-238.

²⁰ CARVALHO FILHO, 2005, p. 839

litigante dos atos praticados pelo juiz e pelo adversário, para fins de acompanhamento dos atos processuais;

- direito de apresentar alegações, propor e produzir provas e de toda a intervenção que a parte entender necessária para provar suas alegações;
- interposição de recursos a decisões desfavoráveis

Na definição do processualista Alexandre Câmara,²¹ o contraditório seria a garantia de ciência bilateral dos atos e termos do processo com a conseqüente possibilidade de manifestação sobre os mesmos, podendo ser entendido como um binômio: informação + possibilidade de manifestação.

Seja no processo administrativo seja no processo judicial, ninguém pode ser atingido por uma decisão administrativa na sua esfera de interesses sem ter tido ampla possibilidade de influir eficazmente na sua formação.

Democracia no processo recebe o nome de contraditório. Democracia é participação; e participação no processo se opera pela efetivação da garantia do contraditório. O princípio do contraditório deve ser visto como uma manifestação do exercício democrático de um poder.

O posicionamento do STF de que o devido processo legal é extensível ao processo administrativo e, portanto, são aplicáveis em sua plenitude as garantias processuais da ampla defesa e do contraditório, pode ser ilustrado pelo julgamento do MS 26358 MC/DF, de relatoria do Ministro Celso de Mello, conforme ementa:

²¹ CÂMARA, 1999, p.46

MS 26358 MC/DF

RELATOR: MIN. CELSO DE MELLO

EMENTA: TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. PROCEDIMENTO DE CARÁTER ADMINISTRATIVO. SITUAÇÃO DE CONFLITUOSIDADE EXISTENTE ENTRE OS INTERESSES DO ESTADO E OS DO PARTICULAR. NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA, PELO PODER PÚBLICO, DA FÓRMULA CONSTITUCIONAL DO “DUE PROCESS OF LAW”. PRERROGATIVAS QUE COMPÕEM A GARANTIA CONSTITUCIONAL DO DEVIDO PROCESSO. O DIREITO À PROVA COMO UMA DAS PROJEÇÕES CONCRETIZADORAS DESSA GARANTIA CONSTITUCIONAL. MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA.

- A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem reafirmado a essencialidade do princípio que consagra o “due process of law”, nele reconhecendo uma insuprimível garantia, que, instituída em favor de qualquer pessoa ou entidade, rege e condiciona o exercício, pelo Poder Público, de sua atividade, ainda que em sede materialmente administrativa, sob pena de nulidade do próprio ato punitivo ou da medida restritiva de direitos. Precedentes. Doutrina.

- Assiste, ao interessado, mesmo em procedimentos de índole administrativa, como direta emanção da própria garantia constitucional do “due process of law” (CF, artigo 5º, LIV) - independentemente, portanto, de haver previsão normativa nos estatutos que regem a atuação dos órgãos do Estado -, a prerrogativa indisponível do contraditório e da plenitude de defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (CF, artigo 5º, LV), inclusive o direito à prova.

Portanto, o princípio da ampla defesa, que não significa defesa ilimitada, deve ser observado no processo administrativo, sob pena de nulidade e manifesta-se pela oportunidade concedida ao sujeito passivo de opor-se à pretensão, fazendo serem conhecidas e apreciadas todas as suas alegações de caráter processual e material, bem como as provas com que pretenda provar as suas alegações.

4. A AMPLA DEFESA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO

4.1 Fases do Processo

O processo administrativo-tributário constitui-se, em regra, de duas fases: a primeira caracteriza-se pelo procedimento de fiscalização, de natureza inquisitória, e ao cabo da qual pode ser reconhecida a existência da obrigação tributária, ensejando a respectiva constituição do crédito mediante a lavratura do auto de infração. A segunda fase vai se definir pela resistência à pretensão fiscal constituída na fase procedimental, o que, por decorrência, irá instaurar o contencioso.

Assim, é apenas na segunda fase que se considera existente um verdadeiro processo, impondo-se a aplicação dos princípios inerentes ao devido processo legal, entre eles o da ampla defesa e o do contraditório.

Nas palavras de Marcos Vinícius Neder²², “*na verdade, a participação daqueles que serão afetados pelas decisões implica a qualificação do procedimento como processo*”.

Na assertiva de James Marins²³:

a etapa contenciosa (processual) caracteriza-se pelo aparecimento formalizado do conflito de interesses, isto é, transmuda-se a atividade administrativa de procedimento para processo no momento em que o contribuinte registra seu inconformismo com o ato praticado pela administração, seja ato de lançamento de tributo ou qualquer outro ato que, no seu entender, lhe cause gravame, como a aplicação de multa por suposto incumprimento de dever instrumental. A mera bilateralidade do procedimento não é suficiente para caracterizá-lo como processo. Pode haver participação do contribuinte na atividade formalizadora do tributo e isso se dá, por exemplo, quando este junta documentos contábeis que lhe foram solicitados ou quando comparece ao procedimento para esclarecer esta ou

²² NEDER, 2004, p. 87-88.

²³ MARINS, 2001, p. 162

aquela conduta ou procedimento fiscal que tenha adotado na sua atividade privada. Até esse ponto não se fala em litigiosidade ou em conflito de interesse, até porque o Estado ainda não formalizou sua pretensão tributária. Há mero procedimento que apenas se encaminha para a formalização de determinada obrigação tributária (ato de lançamento). Após essa etapa, que se pode mostrar mais ou menos complexa, praticado o ato de lançamento e portanto, formalizada a pretensão fiscal do Estado, abre-se ao contribuinte a oportunidade de insurgência, momento em que, no prazo legalmente fixado, pode manifestar seu inconformismo com o ato exacional oferecendo sua impugnação, que é o ato formal do contribuinte em que este resiste administrativamente à pretensão tributária do fisco. A partir daí instaura-se verdadeiro processo informado por seus peculiares princípios (que são desdobramentos do *due process of law*) e delimita-se o instante, o momento em que se dá a alomorfia procedimento processo modificando a natureza jurídica do atuar *administrativo*.

O que nos interessa nesse estudo é precisamente a fase contenciosa em que, formalizado o conflito de interesses decorrente da pretensão fiscal consubstanciada no lançamento, há resistência do sujeito passivo, e conseqüentemente, instaura-se o processo que deve ser conduzido com fundamento nos estritos ditames constitucionais.

4.2 Fundamento da impugnação

A impugnação administrativa tem sede constitucional no artigo 5º, inciso XXXIV, da Constituição Federal, que assegura o direito de petição aos Poderes Públicos em face de uma violação ou abuso de direito, pressupondo, por conseguinte, o direito à prova da violação ou do abuso e o direito à reapreciação do ato praticado.

Alberto Xavier²⁴ sustenta que:

a impugnação é um recurso, com fundamento no inciso XXXIV do artigo 5º da Constituição Federal, e não uma ação, com fundamento no inciso XXXV do mesmo artigo, uma vez que a tutela do direito se faz valer no âmbito do mesmo Poder que praticou o ato administrativo de lançamento,

²⁴ XAVIER, 2002, p. 275, 276.

alegadamente lesivo desse direito, e não de um Poder distinto e independente, o Poder Judiciário.

O Código Tributário Nacional dispõe que uma das circunstâncias que autorizam a alteração do lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo é a impugnação²⁵, a qual atribui o efeito de suspensão da exigibilidade do crédito tributário até o fim da discussão administrativa²⁶.

Essa proteção contra a inscrição em dívida ativa ou propositura de execução fiscal visa dar segurança ao sujeito passivo ao contestar o lançamento e está de acordo com as prerrogativas constitucionais ora em análise, visto que pode ser entendida como uma garantia para o exercício do direito de defesa na esfera administrativa.

4.3 Correlações entre as regras processuais previstas no Decreto nº 70.235 e as garantias constitucionais da ampla defesa e do contraditório

O Decreto nº 70.235/72, em seus artigos 14 a 21, prescreve regras processuais para apresentação de impugnação pelo sujeito passivo no exercício de seu direito de defesa.

4.3.1 Instauração do litígio

Conforme dicção do artigo 14, a fase de defesa se inicia com a apresentação da impugnação pelo sujeito passivo. Somente a partir de então está caracterizado o conflito de interesses e instala-se o litígio entre o fisco e o contribuinte, dando origem ao processo

²⁵ Artigo 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

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

²⁶ Artigo 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

administrativo que deve desenvolver-se sob a égide dos princípios constitucionais inerentes ao devido processo legal.

4.3.2 Ciência do lançamento

O artigo 15 estabelece que *“a impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência”*.

A ciência dos atos processuais é uma das exigências do contraditório. Uma das facetas do princípio do contraditório é a imprescindibilidade de se dar conhecimento do ajuizamento da ação - que no caso do processo de exigência de crédito tributário corresponde à ciência do auto de infração - e de todos os atos do processo às partes.

As regras de intimação previstas no artigo 23 do Decreto nº 70.235/72²⁷ devem ser criteriosamente observadas para que o ato tenha validade. Para a preservação do exercício do

27 Artigo 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar;

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo;

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento no domicílio tributário do sujeito passivo ou mediante registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo, de acordo com regulamentação da Administração Tributária.

§ 1º Quando resultar improfícuo um dos meios previstos no caput deste artigo, a intimação poderá ser feita por edital publicado:

I - no endereço da Administração Tributária na internet;

II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou

III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial ou local.

§ 2º Considera-se feita a intimação:

I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;

II - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação;

III - se por meio eletrônico:

a) quinze dias após a data registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo; ou

b) na data registrada no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo;

IV - quinze dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado.

§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência.

direito de defesa é imprescindível que a data da ciência do lançamento seja precisa, visto que é desta data que se inicia o prazo de 30 dias para a apresentação da impugnação.

O controle dos prazos no processo administrativo – por constituir pressuposto processual de ordem pública – é matéria passível de conhecimento *ex officio* pela autoridade administrativa julgadora, não dependendo, em consequência, de qualquer provocação formal dos sujeitos que intervém no processo.

Note-se, entretanto, que, as normas relativas a prazos processuais, por serem restritivas do direito dos litigantes, impondo-lhes a perda de faculdade processual, demandam que a perda de prazo esteja inequivocamente comprovada nos autos. Havendo dúvida sobre a perda de prazo, como no caso de extravio do AR, deve o julgador entender que o prazo não se perdeu, isto é, a solução deve ser a favor de quem sofrerá o castigo da perda duvidosa mediante presunção de que o prazo não foi ultrapassado²⁸.

Portanto, o ato administrativo do lançamento somente será válido após o sujeito passivo ter sido regularmente cientificado do auto de infração, para que recolha o crédito tributário ou impugne a exigência.

Além disso, a intimação do lançamento deve vir acompanhada de todos os elementos de prova que fundamentam a exigência para que o sujeito passivo possa ter perfeito conhecimento da acusação que lhe está sendo imputada, permitindo-lhe o pleno exercício de seu direito de defesa.

§ 4o Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo:

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à Administração Tributária; e

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela Administração Tributária.

²⁸ NEDER, 2004, p.101

4.3.3 Vistas do processo na repartição

Até a alteração promovida pela Lei nº 8.748/93 havia previsão expressa no Decreto nº 70.235/72 sobre o direito de vistas do processo na repartição²⁹. Entendo que a supressão do direito à vista do processo pela parte no órgão preparador se afasta dos princípios constitucionais aqui examinados.

Ainda que seja prática comum na Administração a permissão de vista dos autos na repartição, assim como o fornecimento de cópias dos documentos constantes dos autos, a regulamentação no Decreto nº 70.235/72 da concessão de vistas do processo na repartição dava maiores garantias à parte de que não estaria sujeita ao arbítrio dos agentes da Administração Tributária, que, muitas vezes, disponibilizam os autos em prazo não razoável e compatível com aquele previsto na norma para o exercício do direito de defesa.

Perante a ausência de previsão específica no Decreto nº 70.235/72 a respeito do tema, deve o sujeito passivo recorrer à Lei nº 9.784/99, que em seu artigo 3º, inciso II, garante o direito de vista dos autos aos administrados e tem aplicação subsidiária no processo administrativo-tributário.

4.3.4 A Impugnação

O princípio do contraditório revela-se ainda pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis, ou seja, deduzir pretensões e defesas, e realizarem provas para demonstrar a existência do direito.

²⁹ redação original do parágrafo único do artigo 15: “Ao sujeito passivo é facultada vista do processo, no órgão preparador, dentro do prazo fixado nesse artigo”.

No artigo 16³⁰ estão estipuladas as condicionantes para que a petição do sujeito passivo possa se revestir das características de uma impugnação, que deve explicitar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

No mesmo sentido o artigo 17,³¹ que prevê a obrigatoriedade de se impugnar todos os pontos do lançamento com os quais o contribuinte não concorde, apresentando as razões em relação a cada um deles.

Por força do referido artigo, não se admite a negação geral, devendo o julgador considerar não impugnada matéria que não foi expressamente contraditada na peça impugnatória, que assim não mais estará sujeita à discussão na esfera administrativa.

³⁰ Art 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do artigo 16.

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las.

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador.

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

³¹ Artigo 17 Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Parágrafo único. O sujeito passivo apresentará os pontos de discordância e as razões e provas que tiver e indicará, no caso de perícia, o nome e endereço do seu perito.

Esses dispositivos tratam ainda do momento de apresentação de provas, estabelecendo a preclusão do direito de fazê-lo fora do prazo da impugnação, salvo no caso das hipóteses previstas no parágrafo único do artigo 16.

O escopo dessas exceções para apresentação de provas fora do prazo de impugnação é preservar o direito de defesa em caso de força maior que impeça a apresentação oportuna, quando se refiram a fatos ou direito supervenientes ou ainda para contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos, como no caso de provas decorrentes de diligências ou perícias realizadas no curso do processo.

Também se pode dizer que há regra de preclusão no artigo 17, que se opera tanto relativamente à pretensão de impugnar quanto ao direito de recorrer à instância superior, que não poderá apreciar matéria não suscitada na impugnação dirigida à primeira instância.

Os limites da lide são formados com a reação do impugnante ao lançamento e a ele deve se restringir o julgador, por isso não cabe a apresentação de novas alegações e documentos fora do prazo da impugnação.

Ainda que tais regras venham tendo sua aplicação atenuada pelos órgãos julgadores, em nome do princípio da verdade material, entendo que o rigor dos artigos 16 e 17 do PAF não são óbices ao exercício do direito de defesa do sujeito passivo e sim representam limites legais para o seu exercício.

Embora rigorosas e limitadoras do direito de defesa, as regras processuais de preclusão, concentrando atos processuais em momentos processuais predeterminados, são de suma importância para o bom andamento do processo administrativo fiscal e, se não adotadas, implicariam uma informalidade que poderia acarretar uma protelação injustificável.

4.3.5 Provas

A prova é um dos componentes mais importante do direito de defesa, o direito de defender-se provando, que não se exaure no direito de produzir todas as provas que potencialmente tenham alguma relevância para o êxito da postulação ou defesa.

Paulo Celso Bonilha³², ao conceituar prova, vale-se das lições de Chiovenda e Moacyr Amaral Santos:

como enuncia Chiovenda, "provar significa formar o convencimento do juiz sobre a existência ou inexistência dos fatos relevantes do processo". Em outras palavras, o vocábulo prova (do latim "proba", de "probare") pode ser tomado em duas acepções: no sentido de tudo quanto possa convencer o juiz da certeza de um fato (acepção objetiva); e no sentido da convicção ou certeza da existência ou inexistência de um fato assumida pelo juiz (acepção subjetiva).

Demais disso, a prova tem um objeto, que são os fatos da causa, isto é, os fatos deduzidos pelas partes, sejam os que fundamentam a ação, sejam os indicados na contestação. Destinatário da prova é o juiz. As afirmações dos fatos, pelos litigantes, são endereçadas ao juiz, que necessita e quer saber a verdade quanto aos mesmos. Por isso, é indispensável a produção da prova, na qual o juiz buscará formar a sua convicção.

Falar-se em meios de prova é cogitar dos instrumentos ou provas, através dos quais os fatos serão representados no processo. Há meios hábeis para efetuar essa produção, de acordo com a natureza do fato e, por via de consequência, os meios de prova variam de acordo com as necessidades de utilização de métodos técnicos e juridicamente idôneos à fixação desses fatos em juízo.

Além da necessidade de fixação dos fatos por instrumentos ou provas idôneas, o funcionamento da atividade probatória no processo decorre de um método que é necessário observar e vincula as partes e o juiz: trata-se do processo ou procedimento probatório estabelecido pelo direito positivo.

Feitas estas breves considerações iniciais, alicerçadas na legislação e na doutrina processual, parece-nos de todo justificável, por sua similitude, adaptar o conceito da prova judicial ao da prova do processo administrativo: ambas têm a mesma natureza e função instrumental, guardadas, naturalmente, as peculiaridades dos dois tipos de processo estatal. "Tomando-se, assim, por empréstimo, a precisa definição de Moacyr Amaral Santos e adaptando-a ao nosso tema, é de se concluir que prova é a soma dos fatos produtores da convicção da autoridade julgadora, apurados no processo administrativo-tributário."

³² BONILHA, 1997, p.68.

Não há no processo administrativo fiscal federal limitações quanto às provas que podem ser produzidas. Como bem observa Neder³³, pelo fato de pautar-se na materialidade, eis que não importa a intenção do indivíduo e sim a ocorrência do fato ou situação, a prova documental é o meio de maior uso.

Como afirma José dos Santos Carvalho Filho³⁴, *“só é vedado aos interessados a utilização de meios procrastinatórios ou ilícitos que, pretextando buscar a verdade dos fatos, tenham por fim desviar o objeto do processo. Nesse caso, não há uso, mas abuso de direito”*.

Sem dúvida, se conhece sem muito esforço aquelas provas que têm por escopo tão-somente procrastinar o processo. Desde que devidamente motivadas podem ser repelidas sem que se fira o princípio da ampla defesa. Não se caracteriza cerceamento do direito de defesa quando se despreza provas que não condigam com os fatos articulados na impugnação ou requeridas apenas com base em meras alegações.

Também é relevante a questão da proibição de provas ilícitas, direito resguardado pela Constituição Federal no artigo 5º, inciso LVI, que se justifica pela necessidade de resguardar a proteção de direitos fundamentais, especialmente os direitos de personalidade.

Mas essa proibição não se aplica à prova emprestada - quando formada por outra autoridade que não a fiscalizadora, como os produzidos pelo Ministério Público Federal ou por Comissão Parlamentar de Inquérito em investigações de fatos que tenham repercussão com a infração tributária - desde que coligida mediante a garantia do contraditório e respeitadas às formalidades para o compartilhamento dessas informações.

³³ NEDER, 2004, p. 256.

³⁴ CARVALHO FILHO, 2007, p.840.

Para Ada Pellegrini Grinover³⁵, a produção e a formação da prova subordinam-se às seguintes restrições de conduta: a) proibição de utilização de fatos que não tenham sido previamente introduzidos no processo e submetidos a debate das partes; b) proibição de utilização de provas formadas fora do processo, ou de qualquer modo, colhidas na ausência das partes; c) obrigação do julgador, quando determine a produção de provas *ex officio*, de submetê-las ao contraditório das partes, as quais devem participar de sua produção e poder oferecer contraprova.

A introdução de prova ilícita no processo acarreta vício formal. Segundo a mencionada autora, o ingresso de prova obtida com infringência à norma ou princípio constitucional importa a nulidade absoluta da prova, que não pode ser considerada como fundamento por nenhuma decisão administrativa ou judicial.

A jurisprudência administrativa do Conselho de Contribuintes tem se posicionado nesse sentido, como se pode observar pela ementa de decisão a seguir reproduzida:

EMENTA: PROVA ILÍCITA – “Decisão fundamentada em prova ilícita, obtida com violação das garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa, chocam-se com a lei processual vigente, e caracterizam a nulidade absoluta da prova. Provimento do recurso para acolher a preliminar de improcedência do lançamento por carência de prova”.

(Acórdão n.º 301-28.638, de 17/02/98)

4.3.6 Diligências e perícias

Como já visto, o momento processual para requerimento de diligências ou perícias pelo sujeito passivo é o da impugnação, consoante artigo 16.

³⁵ GRINOVER, 1997, p. 12.077.

Há ainda outras formalidades a serem cumpridas quais sejam: pedido acompanhado dos motivos que a justifiquem, formulação dos requisitos referentes ao exame desejado e, no caso de perícia, indicação do perito que procederá ao exame.

O não atendimento desses requisitos é causa de desconsideração do pedido sem que isso signifique cerceamento do direito de defesa. No entanto, se atendidos todos os requisitos, a autoridade julgadora entender que o pedido é prescindível, deverá fundamentar o indeferimento, sob pena de nulidade da decisão por cerceamento do direito de defesa.

Como decorrência do princípio da livre convicção, as diligências ou perícias também podem ser requeridas de ofício pela autoridade julgadora, quando as entender necessárias, conforme autorização dos artigos 18 e 29³⁶.

Em ambos os casos, o resultado das diligências ou perícias implica a obrigação de que seja dada ciência ao interessado e seja reaberto o prazo para que o sujeito passivo possa se manifestar, a fim de que esteja garantido o seu direito de defesa.

Se os fatos apurados em razão da diligência ou perícia ensejarem alteração do lançamento, não poderá a autoridade julgadora agravar a situação do contribuinte, cabendo a autoridade incumbida da execução da diligência ou perícia, efetuar o auto de infração complementar.

³⁶ Artigo 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no artigo 28, in fine.

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados.

§ 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade.

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.

A neutralidade do julgador e, conseqüentemente um julgamento imparcial, também fazem parte do rol de garantias inerentes ao devido processo legal.

Nesse caso, o contraditório deve ser garantido ao sujeito passivo, seja pelo cuidado na elaboração da fundamentação do lançamento complementar, que deve ser completa para garantir o pleno exercício do direito de defesa, seja pela reabertura de novo prazo para impugnação da parte aditada pelo auto de infração complementar.

Sobre o tema exposto, a jurisprudência do Conselho de Contribuintes assim tem decidido:

PROCESSUAL - DECISÃO. APRECIÇÃO DE PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. NULIDADE - Anula-se a decisão de primeira instância que deixou de apreciar pedido de realização de diligência ou perícia.

(Acórdão 108-08726, de 26/02/2006)

Ementa: PAF - INDEFERIMENTO DE PEDIDOS DE DILIGÊNCIA E PERÍCIAS CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - INOCORRÊNCIA – Não configura cerceamento de direito de defesa o indeferimento, na decisão de primeira instância, de pedido de realização de diligência e perícia, quando as razões do indeferimento estão claramente expostas na decisão.

PAF - PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA - INDEFERIMENTO - A diligência e a perícia não se prestam para produzir provas de responsabilidade das partes ou colher juízo de terceiros sobre a matéria em litígio, mas a trazer aos autos elementos que possam contribuir para o deslinde do processo. Devem ser indeferidos os pedidos prescindíveis para o desfecho da lide.

(Acórdão 104-21.032, de 13/09/2005)

PERÍCIA/DILIGÊNCIA FISCAL - INDEFERIMENTO PELA AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - A determinação de realização de diligências e/ou perícias compete à autoridade julgadora de Primeira Instância, podendo a mesma ser de ofício ou a requerimento do impugnante. A sua falta não acarreta a nulidade do processo administrativo fiscal.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA - DESCABIMENTO - Descabe o pedido de diligência quando presentes nos autos todos os elementos necessários para que a autoridade julgadora forme sua convicção. As perícias devem limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também incluídos nos autos, não podendo ser utilizadas para reabrir, por via indireta, a ação fiscal.

(Acórdão 104-22865, de 05/12/2007)

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - CONTRIBUINTE NÃO TOMOU CIÊNCIA DO RESULTADO DA DILIGÊNCIA - A ciência ao contribuinte do resultado da diligência é uma exigência jurídico-procedimental, dela não se podendo desvincular, sob pena de anulação do processo, por cerceamento ao seu direito de defesa. Necessidade de retorno dos autos à instância originária para que se dê ciência ao contribuinte do resultado da diligência, concedendo-lhe o prazo regulamentar para, se assim o desejar, apresentar manifestação.
(Acórdão 105-15892, de 20/09/2006)

4.3.7 A Decisão

Do direito de petição constitucionalmente assegurado (CF, artigo 5º, XXXIV, a) decorre outro direito, o de resposta, que há de ser fundamentada.

As decisões administrativas devem ser sempre pautadas pelo respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa sob pena de serem consideradas nulas, *ex vi* artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72.

Este o entendimento que tem prevalecido nos julgados do Conselho de Contribuintes:

Ementa: CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – NULIDADE DA DECISÃO. A não apreciação, no julgamento, de alegações de impugnação, caracteriza cerceamento do direito de defesa e desobediência aos princípios da ampla defesa e contraditório.

Preliminar de cerceamento do direito de defesa acolhida. Nulidade da Decisão de primeira instância.

(Acórdão 103-22.022, publicado no D.O.U. nº de 26/08/05)

4.3.7.1 Requisitos

O artigo 31 estabelece que a decisão deva conter relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, e referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.

A imposição de requisitos mínimos da decisão resguarda o direito de defesa do sujeito passivo, pois, apesar de respaldada pela liberdade na apreciação das provas para formar sua convicção dos fatos, a autoridade julgadora tem o dever de expor as razões que a levaram a decidir, propiciando assim condições para que o interessado contradiga os argumentos, já que dispõe de recurso à segunda instância, se a decisão lhe for desfavorável.

4.3.7.2 Motivação

A motivação é um importante desdobramento do contraditório, pois a oportunidade de reagir seria inócua, se não houvesse meios de verificar se a autoridade administrativa tomou ciência e sopesou as manifestações dos sujeitos.

A esse fim responde a regra da motivação dos atos administrativos.

Evidentemente, a motivação não esgota seu papel ao possibilitar ao sujeito passivo a verificação do modo como a autoridade ponderou os elementos por ele produzido no processo.

Além disso, a motivação propicia o reforço da transparência administrativa e do respeito à legalidade: da motivação emergem as normas jurídicas que levaram a administração a adotar uma decisão, sua pertinência aos fatos embasadores e o *iter* lógico seguido no processo.

Deve-se explicitar tanto o fundamento normativo, quanto o fundamento fático da decisão, enunciando-se, sempre que necessário, as razões técnicas e jurídicas que servem de calço ao ato conclusivo, de molde a poder-se avaliar a procedência jurídica e racional perante o caso concreto.

O julgador pode decidir de acordo com seu livre convencimento, todavia deve explicitar as razões que o levaram a adotar tal solução ao caso concreto, de maneira que sua decisão não configure arbítrio.

4.3.7.3 O dever de resposta e a argüição de inconstitucionalidade da norma

É dever ainda da autoridade julgadora apreciar todas as razões de defesa suscitadas pelo impugnante, incluindo a fundamentação do indeferimento do pedido de diligência ou perícia formulado pelo sujeito passivo, sob pena de ser nula a decisão, nesses casos, por cerceamento do direito de defesa.

Esse, aliás, é o entendimento que tem prevalecido nos julgamentos administrativos, como se verifica de Acórdão do Conselho de Contribuintes a seguir ementado:

EMENTA: NORMAS PROCESSUAIS – OFENSA AOS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA – NULIDADE. Manifestando-se o autuante após a impugnação, deve ser dada ciência dessa manifestação ao contribuinte, com abertura de prazo para sobre ela se manifestar, em atenção aos princípios do contraditório e da ampla defesa. Da mesma forma, a falta de manifestação expressa e fundamentada do indeferimento de perícia formulado de acordo com as normas que o regem macula de nulidade a decisão. Processo que se anula a partir da manifestação fiscal posterior à impugnação, exclusive.”(Acórdão n.º 101-93.294, DOU de 23/03/01)

Neste contexto, desenrola-se grande controvérsia sobre a possibilidade ou não de o julgador administrativo-tributário afastar a aplicação da norma geral e abstrata no caso concreto, sob o fundamento de inconstitucionalidade.

O entendimento majoritário nos órgãos administrativos de julgamento é de que não lhes compete apreciar eventual argüição de inconstitucionalidade de lei. Existem, inclusive,

súmulas neste sentido aprovadas pelo 1º Conselho de Contribuintes³⁷ e pelo 2º Conselho de Contribuintes³⁸, no âmbito do Ministério da Fazenda.

Entretanto, diversos doutrinadores consagrados vêm defendendo com veemência a possibilidade, apoiados em sólidos argumentos, como o princípio da supremacia da constituição e a garantia da ampla defesa no processo administrativo. Aduzem aqueles que a defesa do contribuinte seria reduzida se o julgador administrativo não conhecesse das alegações de inconstitucionalidade da norma.

Alguns, como Ives Gandra da Silva Martins, chegam a afirmar que a autoridade julgadora que afasta a argüição de inconstitucionalidade sob mera alegação de que não lhe compete decidir sobre estas matérias, se sujeita a ser enquadrada, desde que se revele efetivamente inconstitucional a norma aplicada, no direito de regresso do Estado, pelos prejuízos que causar ao Erário, se for este acionado pelo contribuinte prejudicado³⁹.

Entendo, entretanto, que a ampla defesa corresponde à possibilidade de utilização dos meios de impugnação previstos para o exercício do adequado contraditório, respeitados os limites impostos pelo ordenamento.

Como já afirmado anteriormente, ampla defesa não significa defesa ilimitada ainda mais se for contrária à própria finalidade do contencioso administrativo. O processo administrativo-tributário é instrumento da autotutela administrativa, e tem por escopo o controle de legalidade do ato administrativo de lançamento, em confronto com as normas legais vigentes.

³⁷ Súmula 1ºCC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

³⁸ Súmula 2ºCC nº 2: O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

³⁹ MARTINS, 1999, p. 89.

Não é razoável imaginar que o sistema, diante da previsão legal, imponha o lançamento à autoridade lançadora e, ao mesmo tempo, permita que a autoridade julgadora, no exercício da autotutela administrativa, afaste a exação sob o fundamento de inconstitucionalidade da lei.

Dentro da clássica divisão tripartite de poderes adotada pela Constituição Federal, ainda que mitigada, cabe ao Poder Executivo executar a lei. Em que pese também aplicar o direito ao caso concreto para solucionar conflitos de interesses, o processo administrativo-tributário está sujeito a limites diversos aos quais está sujeito o Poder Judiciário. A observância destes limites, resultantes do próprio ordenamento, não resulta afronta à ampla defesa.

Os órgãos administrativos de julgamento são órgãos pertencentes ao Poder Executivo e para a Administração Pública presume-se a conformidade da lei com a Constituição Federal. O princípio da presunção da constitucionalidade das leis encontra-se implícito por todo o sistema constitucional brasileiro e é decorrência lógica do princípio de separação de poderes.

Como órgãos do Poder Executivo, não compete às Delegacias de Julgamento e ao Conselho de Contribuintes apreciar a conformidade de lei, validamente editada segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, com os demais preceitos legais ou com a própria Constituição Federal, a ponto de declarar-lhe a inconstitucionalidade, ilegalidade ou inaplicabilidade ao caso expressamente previsto.

Fica configurada, portanto, uma limitação de competência imposta ao julgador administrativo para conhecer de alegações acerca da constitucionalidade da lei.

Assim, a limitação do campo de cognição do julgador, quando decorrente do próprio sistema, não pode ser vista como afronta ao princípio da ampla defesa, até porque está sempre

aberta a possibilidade de o contribuinte recorrer ao judiciário para discutir qualquer assunto que, por limitação do sistema, não possa ser conhecida no processo administrativo.

4.3.8 Duplo grau de jurisdição e depósito recursal

Outro tema que causa muita divergência é se o direito ao duplo grau de jurisdição é um dos desdobramentos do princípio da ampla defesa e, portanto, a exigência de depósito de parte do crédito tributário em discussão para fins de admissibilidade de recurso à instância superior administrativa seria uma afronta ao direito de defesa constitucionalmente protegido.

Diversos autores entendem que a Constituição Federal assegura o direito de interpor recursos como uma decorrência lógica do princípio da ampla defesa.

Segundo Marcos Vinícius Neder,⁴⁰

(...) a Constituição consagrou os princípios da ampla defesa e do duplo grau de jurisdição, assegurando aos sujeitos passivos da obrigação tributária o direito de recorrer da decisão que lhes seja desfavorável (recursos inerentes à ampla defesa). Assim, o duplo grau é inerente ao princípio constitucional da ampla defesa que tem, como pressuposto, a dupla apreciação dos processos administrativos.

Todavia, esta posição é contestada por eminentes processualistas, que defendem que a Constituição Federal não garante o duplo grau de jurisdição.

Marinoni⁴¹ pondera que

(...) o artigo 5º, LV, da CF, quer dizer que o recurso não pode ser suprimido quando inerente à ampla defesa; e não que a previsão do recurso é indispensável para que seja assegurada a ampla defesa em todo e qualquer caso.

A questão é relevante porque, se considerado o duplo grau de jurisdição como uma garantia constitucional inerente ao devido processo legal e, mais precisamente, do princípio

⁴⁰ NEDER, 2004, p. 376-377

⁴¹ MARINONI, 2006, p. 494

da ampla defesa, então não caberiam condições para o exercício dessa garantia através de depósito em dinheiro ou arrolamento de bens, configurando-se essa exigência como inconstitucional.

Cabe observar que o Supremo Tribunal Federal recentemente modificou o seu entendimento em relação à validade das normas que exigem a efetivação de depósito prévio para o conhecimento de recursos no âmbito do processo administrativo, especialmente quando se tratar de processo de natureza tributária.

O STF aduz agora que exigências deste tipo ofendem os princípios do devido processo legal e o da ampla defesa, aplicáveis integralmente aos processos administrativos, por força da disposição expressa do inciso LV do artigo 5º da Constituição de 1988, bem como o artigo 5º, inciso XXXIV, aliena a, da Constituição Federal, que garante o direito de petição, gênero no qual o pleito administrativo está inserido, independentemente do pagamento de taxas.

A nova orientação foi firmada no julgamento dos recursos extraordinários 389383/SP e 390513/SP, todos da relatoria do Ministro Marco Aurélio.

Aplicando a nova orientação, por exemplo, o Ministro Joaquim Barbosa, relator do ADI 1922/DF, 28.3.2007, *DJU* 05.06.07, cujo objeto era a constitucionalidade do § 2º do artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pelo artigo 32 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, que substituiu a exigência de depósito e passou a exigir o arrolamento de bens e direitos de valor equivalente a trinta por cento da exigência fiscal, realizado preferencialmente sobre bens imóveis (§§ 2º e 3º do artigo 33 do Dec. 70.235/72) entendeu que a substituição do depósito prévio pelo arrolamento de bens não implicara alteração substancial do conteúdo da norma impugnada.

Asseverou o relator que a obrigação de arrolar bens criara a mesma dificuldade que depositar quantia para recorrer administrativamente.

Apesar do entendimento firmado pela Suprema Corte, acompanho o entendimento daqueles que defendem que o duplo grau de jurisdição não tem sede constitucional e, portanto, não é cogente para o legislador infraconstitucional.

Não concordo com a interpretação de que o duplo grau está contido no mesmo inciso LV do art. 5º, tendo em vista o termo “recursos” (inerentes à ampla defesa). Nesse sentido, entendo que os “recursos a ele inerentes” seriam aqueles previstos na legislação infraconstitucional, não afastada a possibilidade de previsão de depósito recursal como pressuposto de admissibilidade.

Ainda, o inciso XXXIV, do art. 5º, da Constituição Federal, que assegura o direito de petição aos Poderes Públicos, fundamenta a impugnação administrativa, mas não parece garantir, por si só, a existência do duplo grau. Se assim o fosse, estaria a garantir não só o segundo grau, mas a obrigação de a Administração Pública voltar a analisar o mérito do lançamento quantas vezes o contribuinte exercesse o seu direito de petição.

Sendo assim, não vislumbro como violação à ampla defesa a exigência de condições para a interposição de recursos.

5. CONCLUSÃO

Com a Constituição de 1988 restou garantido, no artigo 5º LV, o contraditório e a ampla defesa a todos os litigantes, seja no processo judicial, seja no administrativo.

Ao conferir ao processo administrativo as mesmas garantias fixadas ao processo judicial – contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes – a Constituição Federal de 1988 concedeu ao processo administrativo uma nova dimensão, que irá repercutir no exame das questões fundamentais relativas ao processo administrativo-tributário.

O escopo do processo administrativo-tributário é servir de instrumento da autotutela administrativa, assegurando um meio adicional de controle da atuação da autoridade administrativa como forma de verificar a legalidade do ato de lançamento antes da inscrição em dívida ativa.

No âmbito federal, o controle da legalidade do ato administrativo do lançamento tributário vem sendo instaurado e conduzido com fulcro no Decreto nº 70.235/72 que define as regras de estruturação dos órgãos de julgamento, a competência para realização de atos processuais e explicita os direitos e deveres das partes envolvidas no processo administrativo-tributário.

O processo é um instrumento de composição de conflito – pacificação social – que se realiza sob o manto do contraditório. O contraditório é inerente ao processo. Trata-se de princípio que pode ser decomposto em duas garantias: participação (audiência, comunicação; ciência) e possibilidade de influência na decisão.

A ampla defesa no processo administrativo-tributário corresponde à possibilidade de utilização dos meios de impugnação previstos para o exercício do adequado contraditório, respeitados os limites impostos pelo ordenamento.

Analisando a norma que rege o processo administrativo fiscal, conclui-se que resta assegurado o princípio da ampla defesa ao sujeito passivo e, naquilo em que o Decreto nº 70.235/72 não é explícito, como no caso da vista dos autos na repartição, a Lei nº 9.784/99, de aplicação subsidiária, faz valer as garantias constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

REFERÊNCIAS

- BONILHA, Paulo Celso. **Da Prova no processo Administrativo-tributário**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 1997, p.68.
- CÂMARA, Alexandre Freitas. **Lições de Direito Processual Civil**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999, p.46
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 421.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Júris, 2007, p.834-835.
- CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p.85.
- DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1998, v. 2
- GRINOVER, Ada Pellegrini. As Nulidades do Processo Penal. 6ª ed., São Paulo: RT, 1997, p.12077.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Mandado de Segurança em Matéria Tributária**. 2ª ed. São Paulo: RT, 1994, p.303.
- MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro** (Administrativo e Judicial). 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 84.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Aspectos do Processo Administrativo-tributário”, em **Processo Administrativo Fiscal**. 4. volume, coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1999, p. 89.
- MEDAUAR, Odete. **As garantias do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa no processo administrativo-tributário**. IOB- repertório de Jurisprudência 12/ 237 e 238. São Paulo, 1994.
- NEDER, Marcos Vinícius. **Alcance e Efeitos da Súmula Vinculante Administrativa**. Obtida via internet na biblioteca virtual do site www.esaf.universidadevirtual.br em 05/12/2007, 15:09 h.
- NEDER, Marcos Vinícius; MARTINEZ LOPES, Maria Teresa. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2004.
- SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p. 378.
- XAVIER, Alberto. **Do Lançamento: Teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 2002 p. 275, 276.