



# O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DO CONTRADITÓRIO COMO FUNDAMENTO DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

*THE CONSTITUTIONAL PRINCIPLE OF CONTRADICTION  
AS FOUNDATION IN TAX ADMINISTRATIVE PROCEDURE*

**Guilherme Alves Jeangregório Rodrigues**

Mestre em Direito pela PUC-MG; Bacharel em Direito pela UFMG; Juiz Substituto do Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco - TJPE

e-mail: guilherme.jeangregorio@tjpe.jus.br

**RESUMO:** O presente trabalho aborda a importância do princípio do contraditório no procedimento administrativo tributário. O objetivo é verificar se o direito ao contraditório deve ser necessariamente observado pela Administração Tributária em suas atividades de fiscalização e formalização do Crédito Tributário. O trabalho é dividido em quatro capítulos. O primeiro capítulo aborda os fundamentos teóricos e conceituais do princípio do contraditório, sua positivação na Constituição de 1988 e sua importância na administração pública democrática. A análise foca na relevância do contraditório para garantir uma administração pública democrática, permitindo aos cidadãos influenciar as decisões da Administração Tributária. O segundo capítulo busca diferenciar processo e procedimento, destacando as finalidades do procedimento administrativo tributário e a relação com a democracia. O capítulo analisa as fases do procedimento, desde a fiscalização preliminar até a fase contenciosa pós-lançamento, ressaltando a importância do contraditório em todas as etapas para assegurar os direitos dos contribuintes. O terceiro capítulo examina a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre o poder de autotutela da Administração Pública e a necessidade de procedimentos administrativos para a revisão de atos administrativos. Destaca-se a evolução do entendimento do STF quanto à obrigatoriedade de procedimentos administrativos, reafirmando a importância do contraditório como garantia dos direitos individuais. O quarto capítulo apresenta a conclusão final do trabalho no sentido de que o direito constitucional ao contraditório deve ser plenamente observado pela Administração Tributária. O princípio do contraditório, que inclui o direito de informação, o direito de manifestação e o direito de ver os argumentos considerados, é essencial para a legitimidade e legalidade dos procedimentos administrativos tributários, assegurando a transparência e a participação democrática nos atos da Administração Pública.

**Palavras-chave:** princípio do contraditório; procedimento administrativo tributário; ampla defesa.

**ABSTRACT:** This paper addresses the importance of the principle of adversarial proceedings in tax administrative procedures. The objective is to ascertain whether the right to adversarial proceedings must necessarily be observed by the Tax Administration in its activities of oversight and formalization of tax credits. The work is divided into four chapters. The first chapter covers the theoretical and conceptual foundations of the principle of adversarial proceedings, its codification in the 1988 Constitution, and its significance in democratic public administration. The analysis focuses on the relevance of adversarial proceedings to ensure democratic public administration, allowing citizens to influence the decisions of the Tax Administration. The second chapter seeks to differentiate between process and procedure, highlighting the purposes of the tax administrative procedure and its

*relationship with democracy. The chapter examines the stages of the procedure, from preliminary oversight to the post-assessment contentious phase, emphasizing the importance of adversarial proceedings at all stages to safeguard taxpayers' rights. The third chapter examines the jurisprudence of the Supreme Federal Court (STF) regarding the self-regulatory power of the Public Administration and the necessity of administrative procedures for the review of administrative acts. Stands out the evolution of the STF's understanding regarding the mandatory nature of administrative procedures, reaffirming the importance of adversarial proceedings as a guarantee of individual rights. The fourth chapter presents the final conclusion that the constitutional right to adversarial proceedings must be fully observed by the Tax Administration. The principle of adversarial proceedings, which includes the right to information, the right to be heard, and the right to have arguments considered, is essential for the legitimacy and legality of tax administrative procedures, ensuring transparency and democratic participation in the acts of Public Administration.*

**Keywords:** *contradictory principle; tax administrative procedure; broad defense.*

Submetido em: 29/05/2024 - Aprovado em: 13/06/2024

## SUMÁRIO

**1 INTRODUÇÃO; 2 O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DO CONTRADITÓRIO; 3 O PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO; 3.1 ADVERTÊNCIA PRELIMINAR; 3.2 PROCESSO E PROCEDIMENTO; 3.3 PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO; 3.3.1 Generalidades; 3.3.2 As fases do procedimento administrativo tributário; 3.3.2.1 A fase prévia ao lançamento tributário – fiscalização administrativa; 3.3.2.2 O ato administrativo de lançamento; 3.3.2.3 A fase pós-ato de lançamento – fase “contenciosa”; 4 A RESTRIÇÃO DE DIREITOS E O DIREITO AO CONTRADITÓRIO: APLICAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL AO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO; 5 CONCLUSÃO; REFERÊNCIAS.**

## 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objeto verificar se o princípio constitucional do contraditório pode ser considerado fundamento do procedimento administrativo tributário. Em outras palavras, procurar-se-á averiguar se o direito ao contraditório tem que ser necessariamente observado pela Administração Tributária em sua atividade de fiscalização e formalização do Crédito Tributário.

Para tanto, utilizou-se como recurso metodológico a análise do princípio constitucional do contraditório, identificando individualmente seus componentes e sua positivação tanto no texto da Constituição da República de 1988, quanto no entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal.

A partir das conclusões analíticas, estabeleceu-se um conteúdo válido e juridicamente científico do direito constitucional ao contraditório. Passou-se então à

utilização de outro recurso metodológico, qual seja: o método dedutivo, etapa da pesquisa na qual, a partir de um conceito abstrato, procurou-se verificar sua presença nas várias fases do procedimento administrativo tributário.

Em seguida, a partir das conclusões obtidas, comenta-se sobre o atual posicionamento do Supremo Tribunal Federal em relação ao objeto da pesquisa, identificando na jurisprudência daquele Sodalício a crescente e reiterada importância do tema ora estudado.

Finalmente, em sede de conclusão geral da pesquisa, verifica-se que o direito constitucional ao contraditório, enquanto fundamento do procedimento administrativo tributário, deverá ser plenamente observado pela Administração Tributária em suas atividades, bem como na tramitação dos procedimentos administrativos. É que o contraditório representa a positivação de valores caros ao Estado Democrático de Direito, como a própria ideia de democracia e a segurança jurídica. Nessa esteira de preservação dos valores e dos direitos fundamentais é que se encontra a mais moderna orientação do Supremo Tribunal Federal, que merece concordância no que toca a necessidade de instauração de procedimentos administrativos quando as ações do Estado repercutirem em direitos individuais dos cidadãos, *in casu*, em relação ao Direito Tributário, a garantia fundamental da propriedade.

## 2 O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DO CONTRADITÓRIO

A Constituição da República de 1988, como noticia a melhor doutrina (DERZI, 2009, p. 730), é uma das mais extensas e minuciosas Cartas Constitucionais do mundo no que diz respeito à positivação de garantias e direitos fundamentais, sobretudo em relação às normas afetas ao Direito Tributário.

Além dos direitos e garantias individuais na seara tributária, a Constituição Republicana também garantiu uma série de direitos aos cidadãos, dentre os quais se destaca, aqui, o direito fundamental ao contraditório, previsto no art. 5º, LV (BRASIL, 1988):

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

[...]

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;

[...]

Tais garantias são identificadas pela doutrina e pela jurisprudência como “princípios” do Estado Democrático de Direito.

Para os fins a que se propõe este trabalho (e de modo a garantir sua cientificidade), não obstante a vetusta e profícua discussão teórica sobre os elementos que compõe o princípio enquanto norma jurídica (CRUZ, 2007, p. 269-323), adotar-se-á a definição de princípio elaborada pelo professor Paulo de Barros Carvalho (2011), para quem: princípio “é uma regra portadora de núcleos significativos de grande magnitude influenciando visivelmente a orientação de cadeias normativas, às quais outorga caráter de unidade relativa, servindo de fator de agregação para outras regras do ordenamento” (CARVALHO, 2011, p. 274).

Tal definição expressa a importância dos princípios para o ordenamento jurídico, quer se considere seu aspecto semântico, pois carrega consigo elevado teor axiológico, ou seu aspecto sintático, uma vez que influenciará a edição de outras normas. O aspecto sintático interessa especialmente, uma vez que, como restará demonstrado, o princípio do contraditório deve estar presente em todo o procedimento administrativo tributário.

Pois bem. O direito constitucional ao contraditório tem sido objeto de pronunciamentos inacabáveis tanto da doutrina quanto da jurisprudência nacional e alienígena.

Com efeito, toda decisão do Poder Público, quer seja do Poder Judiciário, que terá o caráter de perenidade, quer da Administração Pública, com a aplicação das leis e a revisão de seus próprios atos, constitui um ato de poder, ou seja, de ditar comportamentos vinculantes aos cidadãos, cujo descumprimento acarretará a aplicação de uma penalidade.

No Estado Democrático de Direito, como é o caso do Brasil (1988)<sup>1</sup>, o exercício de atos de poder só é legítimo se aos cidadãos afetados por esses atos é facultado a possibilidade de reagir contra eles, aduzindo suas razões de direito e apresentando os fatos que as fundamentam (DINAMARCO, 2009, p. 222). É que a Democracia consiste na participação do povo da maneira mais efetiva possível nas decisões que serão suportadas por toda a coletividade, especialmente aqui, aquelas emanadas pela Administração Pública. Assim, considerando que “decidir é fazer processos” (SUNDFELD, 2000, p. 19), a característica democrática das decisões está completamente atrelada à ideia de processualidade. Tal essência da democracia foi precisamente mencionada pelo professor Joaquim José Calmon de Passos, cuja lição, não obstante ser longa, merece transcrição:

---

<sup>1</sup> Art. 1º, *caput* da CR/88 - Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (BRASIL, 1988)

A participação, característica fundamental dessa nova forma de convivência política [a democracia participativa], parte do convencimento de que o Estado não é neutro, nem é sempre um mediador confiável. Ele tem uma fisionomia e expressa, não raramente, interesses em conflito com os da sociedade civil. Não só ele se faz aliado de forças econômicas hegemônicas, internas e internacionais, em detrimento dos governados, como, em relação a si mesmo, é gerador de privilégios e de castas que se refugiam, favorecidas e inatingíveis, em seu interior – militares, burocratas, magistrados, oligarquias etc. Em resumo: a democracia direta assenta no convencimento de que todo e qualquer poder, entregue a si mesmo, livre de controles ou fragilmente controlado, degenera, aliena-se, oprime e desserve.

Nesses termos, é essencial à democracia participativa institucionalizar controles, pela sociedade civil, tanto do poder político quanto do poder econômico. Não a ponto de paralisá-los, fazendo-os inoperantes, mas suficientes para detê-los, quando tornados ameaçadores.

Nessa linha de pensamento, e do modo mais sintético possível, para ficar nos limites impostos a este trabalho, a democracia participativa reclama: participação nas decisões, sempre que possível; controle da execução, em todas as circunstâncias; acesso às informações, assegurado, no mínimo, a respeito de assuntos mais graves, a setores representativos da sociedade civil. (PASSOS, 1988, p. 93)

A lição de Carlos Ari Sundfeld (2000) deixa clara a relação entre o procedimento administrativo e seu caráter democrático:

O que é uma lei geral de procedimento (ou processo) administrativo? Em termos singelos, trata-se de um conjunto de normas objetivando, de um lado, limitar os poderes dos administradores públicos, desde os Chefes do Executivo e seus auxiliares diretos até as autoridades de menor escalão, com a fixação de prazos e condições adjetivas para o exercício de todas as suas competências; e de outro, proteger os indivíduos e entidades contra o poder arbitrário exercido por autoridades, ao dar-lhes instrumentos legais para que apresentem, à Administração, suas defesas, impugnações, recursos e, mais amplamente, peticionem com suas reivindicações, denúncias, sugestões, críticas, e daí por diante. (SUNDFELD, 2000, p. 18)

O procedimento administrativo insere-se, portanto, num contexto o qual tem como objetivo dar voz ao cidadão perante a Fazenda Pública, garantindo que o administrado participe das decisões administrativas, sobretudo as decisões tributárias, que afetam diretamente seu cotidiano e o planejamento de sua vida financeira.

Pode-se, então, na lição de Cármen Lúcia Antunes Rocha (1997), que trata da participação do administrado no processo enquanto movimento dialético, conceituar o direito ao contraditório nos seguintes termos:

O contraditório significa que a relação processual forma-se, legitimamente, com a convocação do acusado ao processo, a fim de que estabeleça o elo entre o quanto alegado contra ele e o que ele venha sobre isso ponderar.

Somente na dialética processual é que se afirma o Direito, de tal modo que uma assertiva e sua contradita combinam os elementos donde o julgador extrai, sem vínculo prévio com qualquer das partes, a sua decisão jurídica. (ROCHA, 1997, p. 189)

A ideia da dialética processual também é analisada por Romeu Felipe Bacellar Filho, em trabalho monográfico de imenso valor para o estudo do procedimento administrativo. Segundo Bacellar Filho, o contraditório tem por finalidade assegurar que a síntese (a decisão) seja decorrência do ponderar entre a tese e a antítese. Segundo a moderna doutrina processual, o contraditório (somado à garantia da defesa) objetiva assegurar às partes equivalente possibilidade de influir na formação do convencimento do órgão julgador, no decurso de todo o processo. (BACELLAR FILHO, 1998, p. 208)

No mesmo sentido é a lição de Cândido Rangel Dinamarco, para quem o direito ao contraditório consiste no direito de “*reação* aos atos desfavoráveis ao cidadão, quer eles venham de parte contrária ou do próprio juiz – reage-se à demanda inicial contestando e à sentença, recorrendo.” (DINAMARCO, 2009, p. 222)

Ainda segundo Dinamarco, o sistema processual brasileiro é construído de modo a oferecer a cada uma das partes (tanto no processo judicial, quanto nos procedimentos administrativos), a oportunidade para *participar-pedindo*, *participar-alegando* e *participar-provando* (DINAMARCO, 2009, p. 221).

Em consonância com as lições de Cândido Dinamarco e de Bacellar Filho, noticiamos Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho e Paulo Gustavo Gonet Branco (2008) a interessantíssima abordagem que tem feito do tema a Corte Constitucional Alemã, cujas conclusões aplicam-se *in totum* às discussões sobre o direito ao contraditório presente no sistema jurídico brasileiro.

Para a Corte tedesca, o direito ao contraditório está intimamente relacionado com a prestação à tutela jurídica (*Anspruch auf rechtliches Gehör*). Esta prestação, segundo os referidos autores, “envolve não só o direito de manifestação e o direito de informação sobre o objeto do processo, mas também o direito de ver seus argumentos contemplados pelo órgão incumbido de julgar.” (MENDES; COELHO; BRANCO; 2008, p. 547)

Dessa conclusão, pode-se extrair o conjunto de três direitos inerentes ao direito constitucional ao contraditório, previsto no art. 5º, LV da CR/88, quais sejam: (a) direito de informação; (b) direito de manifestação e; (c) direito de ver seus argumentos considerados.

O direito à informação “obriga o órgão julgador a informar à parte contrária os atos praticados no processo e sobre os elementos dele constantes” (MENDES; COELHO;



BRANCO; 2008, p. 547). A publicidade dos atos processuais, salvo os impedimentos legais (art. 93, IX da CR/88 e art. 155 do CPC), é verdadeira garantia dos cidadãos na medida em que permite o controle dos atos do Poder Público por qualquer administrado. Com efeito, não há como haver a participação do povo no exercício do poder se a ele não é dada a oportunidade de conhecer os atos do Estado. Dar ciência ao povo, é dizer, tornar público os atos havidos no desempenho das funções do poder, é imperativo do regime político democrático. (ROCHA, 1997, p. 213)

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, por sua vez, é uníssona ao admitir que “ante a regra fundamental insculpida no art. 5º, LX, da Carta Magna, a publicidade se tornou pressuposto de validade não apenas do ato de julgamento do Tribunal, mas da própria decisão que é tomada por esse órgão jurisdicional.” (BRASIL, 2006)

Adicione-se ao entendimento do Pretório Excelso também o direito à informação atrelado aos atos administrativos emanados do Poder Público e indispensáveis, como se verá adiante, à formação do devido procedimento administrativo tributário. A publicidade dos atos administrativos, sobretudo os de natureza jurídica de decisão, além de subordinada ao direito à informação previsto no art 93, IX da Constituição da República, também está sujeita ao Princípio da Publicidade, norma geral e abstrata que rege toda a atividade administrativa do Estado (art. 37, *caput* da CR/88).

O direito de manifestação, por sua vez, “assegura ao defendente a possibilidade de manifestar-se oralmente ou por escrito sobre os elementos fáticos e jurídicos constantes do processo” (MENDES; COELHO; BRANCO, 2008, p. 548).

Aqui se percebe um ponto de contato entre o direito ao contraditório e o direito à ampla defesa. Com efeito, de nada adiantaria ao postulante que anseia a tutela jurisdicional ou a revisão dos atos administrativos pelo Estado<sup>2</sup> a utilização de todos os meios de provas admitidos pelo sistema jurídico se não pudesse levá-los à apreciação da autoridade julgadora. Nesse sentido, confira a lição de Alberto Xavier:

O princípio do contraditório encontra-se relacionado com o princípio da ampla defesa por um vínculo instrumental: enquanto o princípio da ampla defesa afirma a existência de um direito de audiência do particular, o princípio do contraditório reporta-se ao modo do seu exercício.

---

<sup>2</sup> Preferiu-se indicar aqui o “Estado” como revisor dos atos administrativos, uma vez que, não obstante não ser a característica principal do Poder Judiciário e do Poder Legislativo (órgãos do Estado brasileiro), tais poderes também expedem atos administrativos, *exempli gratia* os relacionados com a gerência interna dos vários órgãos que os compõe ou aqueles afetos aos seus servidores. Nesse contexto, também o Poder Legislativo e o Poder Judiciário podem rever seus atos, assim como ocorre com o Poder Executivo, observado, obviamente, os limites estabelecidos em lei e na Constituição da República.

[...]

O fato de ser assegurada a existência de um direito à defesa e à audiência não envolve necessariamente um modo contraditório do seu exercício, podendo a Administração limitar-se a considerar as razões apresentadas pelo administrado, sem contudo se envolver num diálogo procedimental paritário. E daí a extrema relevância de o inciso LV do art. 5º da Constituição Federal assegurar cumulativamente a dupla garantia da ampla defesa e do contraditório. (XAVIER, 1998, p. 163)

Cabe frisar, ainda, que o direito de manifestação está intimamente relacionado com o também direito constitucional de petição aos Poderes Públicos, consagrado no art. 5º, XXXIV, da Constituição da República de 1988.<sup>3</sup> José Afonso da Silva, citando Claude-Albert Colliard, estabelece com precisão o conceito de “direito de petição”:

O ‘direito de petição’ define-se ‘como direito que pertence a uma pessoa de invocar a atenção dos Poderes Públicos sobre uma questão ou situação’, seja para denunciar uma lesão concreta e pedir a reorientação da situação, seja para solicitar uma modificação do Direito em vigor, no sentido mais favorável à liberdade. (SILVA, 2006, p. 130)

Percebe-se que o direito de petição concede ao cidadão o exercício do próprio direito ao contraditório, pois lhe faculta levar ao Poder Público a exposição de fatos e a elaboração de suas razões, fundamento do pedido que deverá ser apreciado pelo órgão julgador (jurisdicional ou não).

Finalmente, o direito do cidadão de ver seus argumentos considerados exige do órgão julgador capacidade de análise e isenção de ânimo para contemplar as razões apresentadas. Realmente, de nada adiantaria ao peticionante que endereçasse ao julgador um sem número de provas concretas, de bons argumentos e explicitasse a jurisprudência dominante em determinado Tribunal se, ao final, ficasse ao ânimo do julgador levar todos esses elementos em consideração ou não.

A lição de Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho e Paulo Gustavo Gonet Branco (2008) sobre o direito referido no parágrafo acima é de precisão irretocável:

Sobre o direito de ver os seus argumentos contemplados pelo órgão julgador, que corresponde, obviamente, ao dever do juiz de a eles conferir atenção,

---

<sup>3</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

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;



pode-se afirmar que envolve não só o dever de tomar conhecimento, como também o de considerar, séria e detidamente, as razões apresentadas. (MENDES; COELHO; BRANCO, 2008, p. 547)

Também Cármen Lúcia Antunes Rocha possui entendimento nesse sentido. Veja:

O contraditório garante não apenas a oitiva da parte, mas que tudo quanto apresente ele no processo, suas considerações, argumentos, provas sobre a questão sejam devidamente levadas em conta pelo julgador, de tal modo que a contradita tenha efetividade e não apenas se cinja à formalidade de sua presença. (ROCHA, 1997, p. 207)

O Supremo Tribunal Federal tem entendimento pacificado e, em opinião pessoal, absurdo, no sentido de que “O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão” (BRASIL, 2009; BRASIL, 2010-a; BRASIL, 2010-b).

Ora, as decisões jurisdicionais, bem como aquelas prolatadas pela Administração Pública, se devidas em virtude de provocação pelos cidadãos, devem abordar todos os argumentos utilizados pelo peticionário, sob pena de afronta à própria ideia de Estado Democrático de Direito. É que num Estado pretensamente democrático (e, conseqüentemente, plural e transparente), que se pretenda regido por normas jurídicas, a fim de garantir a segurança e a paz social, deve-se dar atenção especial a todas as demandas e indagações dos cidadãos, uma vez que é dever do Estado, em respeito à cidadania, sanar as controvérsias dos cidadãos da melhor maneira possível, bem como lhes dizer o direito aplicado à determinada situação.

Adotando-se o posicionamento do STF, estar-se-ia deixando à apreciação subjetivista do julgador os argumentos que ele entender relevantes. Aliás, cumpre destacar que o acolhimento de apenas um dos fundamentos apresentados pela parte, em detrimento de outros eventualmente considerados, já acarretará a ilegalidade ou inconstitucionalidade da decisão. Ora, o Poder Público, e, em especial, o Poder Judiciário, ao tomar para si a atribuição de solucionar as controvérsias jurídicas nascidas no seio da sociedade, tem o dever de analisar todos os argumentos e fatos expostos, sob pena de se instaurar verdadeira “ditadura do Poder Judiciário”.

Espera-se, portanto, que a Corte Suprema reveja seu posicionamento sobre a apreciação dos argumentos apresentados pelos cidadãos quando pleiteiam decisões tanto

jurisdicionais quanto administrativas, em profundo respeito ao espírito da Carta Magna, sobretudo em relação à proteção da cidadania.

O direito ao contraditório, conclui-se, é fruto do paradigma do Estado Democrático de Direito e representa garantia do cidadão contra qualquer arbítrio que lhe possa ocorrer. Enquadra-se perfeitamente no conceito de princípio jurídico já que é norma jurídica abstrata, e, portanto, aplica-se a inúmeras situações nas quais o direito de alguém é violado (quer seja por outro cidadão, quer seja pelo próprio Estado), ensejando a reação contra a violação; e geral pois, fundado no conceito de cidadania<sup>4</sup>, pode ser manejado por qualquer cidadão.

### **3 O PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

#### **3.1 ADVERTÊNCIA PRELIMINAR**

A Constituição da República de 1988 conferiu aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios a qualificação de pessoas políticas do Estado. Realmente, nos termos do já citado art. 1º da Carta Magna, está dito que “a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal”. Soma-se ao texto o ente político União e tem-se o modelo federalista brasileiro, em toda a sua peculiaridade.

Mais à frente, a Lei Maior confirmará a autonomia dos chamados entes federados, admitindo que “a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.” (BRASIL, 1988, art. 18)

Este fato também é percebido quando se está diante do sistema constitucional tributário de divisão de competências. É que a Constituição dividiu a competência para instituir tributos entre os três entes políticos, notadamente nos arts. 153, 154, 155 e 156. Essa autonomia tributária de que gozam os entes federados compõem um dos aspectos do chamado “federalismo fiscal”. (CONTI, 2001, p. 24-25)

Considerando, portanto, que os entes federados possuem autonomia para instituírem os tributos determinados no texto da Constituição; certo é que, considerando que o procedimento administrativo tributário, como se verá adiante, é um conjunto de normas que instituiu um procedimento a ser adotado pelo Poder Executivo de cada esfera de governo,

---

<sup>4</sup> Para José Afonso da Silva, a cidadania “consiste na consciência de pertinência à sociedade estatal como titular dos direitos fundamentais, da dignidade como pessoa humana, da integração participativa no processo do poder, com a igual consciência de que essa situação subjetiva envolve também deveres de respeito à dignidade do outro, de contribuir para o aperfeiçoamento de todos. (SILVA, 2006. p. 36).

pode-se concluir que cada ente federado possui certa autonomia para também instituir um procedimento administrativo tributário próprio.

O presente trabalho não tem como objetivo a análise minuciosa de cada procedimento administrativo tributário existente no País (tarefa essa, evidentemente, hercúlea). Portanto, as indagações feitas à matéria aqui abordada serão sempre fundadas nas normas que regem o procedimento administrativo tributário na esfera federal, contidas essencialmente no Decreto nº 70.235 de 1972 e na Lei Federal nº 9.784 de 1999<sup>5</sup>.

### 3.2 PROCESSO E PROCEDIMENTO

A discussão se o procedimento administrativo tributário seria apenas um procedimento ou constituiria um processo, a princípio, pode parecer completamente estéril.

Com efeito, muitos doutrinadores que possuem profundo compromisso com o desenvolvimento da Ciência do Direito concluíram que a nomenclatura para o instituto jurídico ora abordado não teria grandes repercussões na essência de tal instituto ou no seu desenvolvimento científico, limitando a reiterar um vocábulo “tradicional”. (MELLO, 2009, p. 481)

Não obstante o respeito que se confere aos que pensem de maneira contrária, entende-se que o desenvolvimento científico do direito está intimamente atrelado ao estabelecimento preciso do aspecto semântico dos vocábulos usados pelo cientista. Com efeito, quanto mais precisos em seu conteúdo forem os institutos jurídicos, tanto maior será a evolução tecnológica do sistema jurídico.

Para que se possa diferenciar um instituto jurídico de outro, em sede de Teoria Geral, é necessário que se estabeleça um critério de *discrímen* apto a separar todas as modalidades daqueles institutos.

Ora, segundo nos parece, um critério seguro para diferenciar o processo do procedimento é o instituto da jurisdição, entendida aqui como a função atribuída a terceiro imparcial [o Estado, representado pelo Poder Judiciário] de “realizar o Direito de modo imperativo e criativo, reconhecendo/efetivando/protegendo situações jurídicas concretamente deduzidas, em decisão insuscetível de controle externo e com aptidão para tornar-se indiscutível” (DIDIER JÚNIOR, 2010, p. 83).

O que diferencia o processo do procedimento, portanto, é que o processo está ligado à ideia de jurisdição, especialmente à ideia de que o pronunciamento da autoridade pública ao

---

<sup>5</sup> Sobre os aspectos gerais da Lei nº 9.784/99, confira-se: NEDER, 2005. p. 40-62.

final de seu caminhar terá um caráter definitivo (coisa julgada material).<sup>6</sup> Doutro modo, o procedimento administrativo tem como objeto a revisão, pela Administração Pública, dos atos administrativos por ela editados. Não tem, portanto, caráter definitivo, pois, não obstante percorrer uma longa trajetória nos caminhos interiores da Administração Pública, os atos administrativos sempre estarão sujeitos à análise pelo Poder Judiciário (art. 5º, XXXV da CR/88).

Confira-se, no mesmo sentido, a lição do Professor Flávio Couto Bernardes, corroborando com passagem de Carlos Ari Sundfeld:

Carlos Ari Sundfeld sustenta, corretamente, que no âmbito da Administração Pública somente se pode falar em procedimento administrativo, porque embora este corresponda a um conjunto ordenado de atos vinculados a determinado poder estatal, não se encontra presente a funções jurisdicional, que seria a característica peculiar do processo. (BERNARDES, 2006, p. 185)

É possível concluir, portanto, que o processo é um conjunto ordenado de atos vinculados a determinado poder estatal, qual seja, o Poder Judiciário, e permeado pelo instituto jurídico da jurisdição, tal como foi exposto acima. Doutro lado, o procedimento administrativo é também um conjunto ordenado de atos vinculados a um poder estatal, especialmente o Poder Executivo<sup>7</sup>, que tem sempre a possibilidade de revê-los, sobretudo os ilícitos, pois que eles não geram direito algum.

### 3.3 PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO

#### 3.3.1 Generalidades

O procedimento administrativo, já foi dito, é corolário da própria concepção de Estado Democrático de Direito e constitui, sem dúvida, uma das principais garantias do cidadão ante as inúmeras prerrogativas do Estado. Sérgio Ferraz e Adilson Dallari (2002), em primorosa obra sobre o procedimento administrativo, elaboram passagem irretocável sobre a relação entre o princípio democrático e a participação do administrado na feitura do “querer da Administração Pública”, mediante o procedimento administrativo:

---

<sup>6</sup> Mesmo que se pense na possibilidade de revisão dos atos judiciais, por exemplo, pela via da Ação Rescisória (art. 485 e ss do Código de Processo Civil – Lei nº 5.869/73), ainda assim a decisão que colocará fim ao processo de revisão terá caráter definitivo.

<sup>7</sup> Não se pode negar, evidentemente, que o Poder Legislativo e o Poder Judiciário exercem funções administrativas, podendo, no exercício dessas funções, também rever seus atos, posto que não atrairão o instituto da jurisdição, próprio do Poder Judiciário no exercício da “função judicante”.

Ora, somente se pode pensar em efetiva realização do princípio democrático quando e onde possa o administrado participar da feitura do querer administrativo, ou da sua concretização efetiva. Para tanto, imprescindível é que se assegure ao cidadão o postular junto à Administração, com a mesma coorte de garantias que lhe são deferidas no processo jurisdicional – particularmente, as certezas do contraditório, da prova, do recurso e da publicidade.

Por sem dúvida, a participação democrática no processo administrativo representa verdadeira contraface ao autoritarismo. (FERRAZ; DALLARI, 2002, p. 21-22)

Corroborando com a notícia de Adilson Dallari e Sérgio Ferraz, é a lição do professor português João Carlos Simões Gonçalves Loureiro (1995), que sintetiza bem as principais finalidades do procedimento administrativo:

É neste contexto que o procedimento, quer em sentido jurídico, quer na perspectiva da ciência da Administração ou, de uma forma mais geral, da teoria da decisão, aparece revalorizado como autônomo mecanismo de composição de interesses, de garantia democrática, com funções legitimatórias, como mecanismo de tutela dos cidadãos, como instrumento de racionalização e otimização das decisões, como operador relevante na realização dos direitos fundamentais. (LOUREIRO, 1995, p. 69)

Também sobre os objetivos e finalidades do procedimento administrativo, de rara lucidez é a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello (2009). Para o renomado administrativista, o procedimento administrativo atende a dois objetivos essenciais, quais sejam: (a) resguarda os administrados e; (b) concorre para uma atuação administrativa mais clarividente. A passagem é longa, mas merece transcrição.

Sobre o primeiro objetivo, pontua Bandeira de Mello:

Quanto ao primeiro objetivo, salienta-se que enseja ao administrado a possibilidade de que sua voz seja ouvida antes da decisão que irá afetá-lo. Tomás-Ramón Fernández, precitado, anota que o procedimento administrativo contempla a garantia de defesa em sede jurisdicional por dois ângulos: de um lado porque – uma vez disciplinada a conduta administrativa desde o primeiro ato propulsivo até o ato final – impede que os interesses do administrado sejam considerados apenas ex post facto, vale dizer, depois de atingidos, pois oferece oportunidade ao interessado de exhibir suas razões antes de ser afetado. (MELLO, 2009, p. 490)

Ora, está-se diante de verdadeira referência ao princípio da ampla defesa, que, obviamente, encontra-se atrelado ao direito ao contraditório, sobretudo quando se discute perante o Poder Público, direitos individuais, como os patrimoniais, intimamente relacionados com as imposições tributárias.

Quanto ao segundo objetivo, continua o mestre da Escola Paulista de Direito:

É, de resto, esta faceta a que se acaba de aludir [qual seja: a resguarda do direito à ampla defesa e ao contraditório] que põe em pauta o segundo objetivo a que o procedimento serve. A saber:

(b) Concorre para uma decisão mais bem informada, mais consequente, mais responsável, auxiliando, assim, a eleição da melhor solução para os interesses públicos em causa, pois a Administração não se faz de costas para os interessados, mas, pelo contrário, toma em conta aspectos relevantes por eles salientados e que, de outro modo, não seriam, talvez, sequer vislumbrados. (MELLO, 2009, p. 491)

Está claro, portanto, que o procedimento administrativo serve ao administrado com o objetivo de, em *suma*, conter o arbítrio do poder estatal e facultar ao cidadão uma maior participação nas decisões que toma a Administração Pública, em franca observância ao princípio democrático.

Enquanto fase prévia da decisão, verifica-se que o procedimento administrativo consiste numa sequência de atos conectados entre si, é dizer, armados em uma ordenada sucessão visando a um ato derradeiro, em vista do qual se compõe esta cadeia, sem prejuízo, entretanto, de que cada um dos atos integrados neste todo conserve sua identidade funcional própria. (MELLO, 2009, p. 480)

No mesmo sentido é o conceito elaborado por Adilson Dallari e Sérgio Ferraz (2002), para quem “a fórmula ‘processo administrativo’ traduz uma série de atos, lógica e juridicamente concatenados, dispostos com o propósito de ensejar a manifestação de vontade da Administração.” (FERRAZ; DALLARI, 2002, p. 25)

Vale lembrar, ainda, que cada ato administrativo que compõe o procedimento administrativo está sujeito ao exercício do contraditório pelo cidadão, sobretudo quando tais atos administrativos afetam seus bens e direitos. É que o “querer da Administração” deve ser o querer de toda a coletividade, na medida em que a Administração Pública existe apenas em função do cidadão, devendo pautar sua atividade em princípios consagrados constitucionalmente para o referido mister, *exempli gratia*: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, consoante o mandamento do art. 37, *caput* da Constituição da República de 1988.

A necessidade de observância dos princípios constitucionais, que representam garantias dos contribuintes, durante todo o procedimento administrativo tributário foi bem colocada por Luiz Martins Valero (2005):



A despeito do caráter inquisitivo de que se revestem os procedimentos fiscais, entendemos que os direitos e garantias dos contribuintes não se iniciam somente na fase contenciosa que se instaura a partir da impugnação ao lançamento tributário.

Ao contrário, a fase procedimental e até aquela que a antecede – seleção do contribuinte a ser fiscalizado – devem obediência aos princípios fundamentais que têm de nortear o agir da administração tributária. Esses princípios estão agora explicitados, de um modo geral, na Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. (VALERO, 2005, p. 224)

O procedimento administrativo também possui como finalidade a garantia de direitos fundamentais, uma vez que faculta ao cidadão o pleito perante a Administração Pública quando entende violado seu direito pelo Estado. É, sem dúvida, expressão maior da contenção do arbítrio estatal.

Finalmente, cumpre indicar importante passagem do precitado Celso Antonio Bandeira de Mello (2009) merecedor de total concordância e que, para o escopo deste trabalho, é de importância crucial. Em seu *Curso*, Bandeira de Mello elenca as hipóteses em que acredita ser obrigatória a instauração do procedimento administrativo. São essas as palavras do jurista que interessam:

Surge, pois, uma questão de importância capital, qual seja, a de saber-se quando se deverá reputar obrigatória a instauração de um procedimento. Esta obrigatoriedade propor-se-á nos seguintes casos

[...]

b) quando a providência administrativa a ser tomada, tendo efeitos imediatos sobre o administrado, envolver privação da liberdade ou de bens. Isto porque o art. 5º, LIV, da Constituição estabelece: “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”. Vale dizer, estando em causa ato restritivo ou ablativo de direito integrados no patrimônio do sujeito, é obrigatória a prévia instauração de procedimento administrativo externo, ressalvadas, evidentemente, as exceções constitucionais (exempli gratia, dos arts. 5º, LXI, 136, § 3º, I e 139). (MELLO, 2009, p. 504)

A própria definição de tributo, indicada no art. 3º do Código Tributário Nacional, revela que esse instituto jurídico, em essência, consiste em uma restrição ao direito de propriedade. Com efeito, o tributo, uma vez que é o pagamento compulsório de certa quantia em dinheiro ao Estado, afeta explicitamente a propriedade privada do cidadão, reduzindo-a.

Além disso, cumpre frisar que a imposição tributária é estritamente unilateral. É dizer, não depende do aspecto volitivo do contribuinte o pagamento de determinado tributo; ocorrendo o fato imponível e subsumindo-se este à hipótese de incidência tributária, nasce a obrigação de pagar o tributo, que será cobrado mediante atividade plenamente vinculada da

Administração Pública, sob pena de responsabilidade funcional dos servidores públicos responsáveis.

Desta feita, uma vez que há privação compulsória e unilateral da livre disposição de seus bens pelo Estado, ao cidadão é garantido o direito de discutir a paga perante seu credor, a própria Administração Tributária, com o objetivo de garantir o devido processo legal, do qual o direito ao contraditório é um dos elementos.

### **3.3.2 As fases do procedimento administrativo tributário**

Importa agora, ainda que a voo de pássaro, tecer alguns comentários sobre as fases do procedimento administrativo tributário, com fundamento, sobretudo, no Decreto nº 70.235 de 1972 e da Lei Geral do Processo Administrativo na esfera federal, Lei nº 9.784 de 1999. Como não é o objetivo desse trabalho comentar pormenorizadamente os referidos diplomas legais, analisa-se apenas sucintamente os principais institutos.

A exposição segue dividida em três partes, exclusivamente para a organização do raciocínio: a fase prévia ao lançamento tributário; o próprio lançamento tributário e a fase posterior ao lançamento tributário, comumente chamada de “contencioso administrativo”.

#### **3.3.2.1 A fase prévia ao lançamento tributário – fiscalização administrativa**

A fase inicial do procedimento administrativo tributário abarca a prática de uma série de atos administrativos realizados pela autoridade fazendária competente, com o intuito de colher informações sobre o sujeito passivo e sobre o fato impositivo que gerou o dever de pagar tributo.

Essa etapa do procedimento administrativo tributário é notadamente marcada pelo dever de investigação da Administração Tributária e pelo princípio da inquisitorialidade.

James Marins (2010), em clássica obra sobre o assunto, possui ótimo texto explicando os dois princípios acima indicados:

Para a consecução de seus objetivos fiscais, a Administração tributária tem o dever de investigar as atividades dos particulares de modo a identificar aqueles que guardam relação com as normas tributárias e, sendo o caso, proceder ao lançamento do crédito.

[...]

O dever de investigar deve corresponder a poderes investigatórios. O Código Tributário Nacional disciplina a fiscalização tributária em seus arts. 194 a 200, e cuida de estabelecer regras gerais concernentes aos poderes da Administração no exame de mercadorias, livros, arquivos, documentos comerciais e fiscais e a obrigação do contribuinte e de terceiros em colaborar com a investigação fazendária.

O plexo de poderes de investigação, não é, contudo, ilimitado, pois encontra barreiras no campo das garantias individuais do cidadão, como aquelas previstas no art. 5º da Constituição, especialmente a inviolabilidade da intimidade da vida privada (inc. X), a inviolabilidade da residência, salvo nos casos de determinações judicial (inc. XI), a inviolabilidade do sigilo da correspondência, das comunicações telegráficas (inc. XII), de dados e das comunicações telefônicas, salvo por ordem judicial em investigação criminal ou Processo Penal (inc. XII, segunda parte). (MARINS, 2010, p.159-160)

A respeito do princípio da inquisitorialidade, ainda o mestre paranaense:

Então, o procedimento fiscal é informado pelo princípio da inquisitorialidade no sentido de que os poderes legais investigatórios (princípio do dever de investigação) da autoridade administrativa devem ser suportados pelos particulares (princípio do dever de colaboração) que não atuam como parte, já que na etapa averiguatória sequer existe, tecnicamente, pretensão fiscal. Conquanto a função fiscalizatória fiscal se apresente como atividade ex officio conduzida sob a égide do princípio da inquisitorialidade, dá-se sob o signo da legalidade objetiva; além disso, caráter inquisitório não se confunde com caráter arbitrário, pois a arbitrariedade não se concilia com o Direito. (MARINS, 2010, p. 162-163)

O termo *inquisitório* utilizado por Marins, com efeito, refere-se aos termos *inquérito*, *apuração*, *averiguação* e não ao arbítrio e à truculência, como ocorreu nos Tribunais do Santo Ofício, instituição mantida pela Igreja de Roma durante o medievalismo. (MARINS, 2010, p. 162)

O início dessa fase de fiscalização dá-se com uma intimação do sujeito passivo da lavratura de um termo de fiscalização, alcunhado por vários entes federados de *Termo de Início de Ação Fiscal – TIAF*, o qual deverá ser preenchido por servidor público competente, que dará publicidade ao ato praticado.

Importante ressaltar o cuidado que teve o Poder Público Federal ao tratar da problemática do início do procedimento de fiscalização ao criar o “Mandado de Procedimento Fiscal”, instituído pelo Decreto nº 6.104/2007, que alterou a redação do art. 2º do Decreto 3.724/2001. Veja-se:

Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007). (BRASIL, 2011)

Sobre a importância do Mandado de Procedimento Fiscal, confira-se posição do professor Flávio Couto Bernardes:

Inovação importantíssima foi acrescentada pela Lei de Procedimentos Fiscais da União, que criou o Mandado de Procedimento Fiscal, em que o chefe da repartição competente para o exercício da atividade fiscal determina a instauração do procedimento administrativo tributário, designando o sujeito passivo a ser fiscalizado e o servidor responsável pelo cumprimento do dever público. Esta regra permite o devido procedimento legal mediante a transparência e a isonomia das partes interessadas, evitando que a fiscalização ocorra aleatoriamente, sem o atendimento das finalidades públicas, bem como evitando a possibilidade de desvio de função dos agentes públicos no sentido de priorizar determinadas empresas de forma injustificada. (BERNARDES, 2006, p. 237)

Além do Mandado de Procedimento Fiscal, também o TIAF deve conter todas as informações necessárias para que o sujeito passivo identifique qual o órgão fazendário está procedendo a fiscalização, qual o servidor responsável pelo procedimento e quais são as medidas exigidas e as possíveis punições, caso desobedecidas.

Todo esse emaranhado de informações, vale dizer, são de absoluta importância para o deslinde do procedimento administrativo tributário. É que o procedimento administrativo tributário é composto por uma série de atos administrativos logicamente conectados entre si. Ora, o princípio da publicidade<sup>8</sup> está indicado como fundamento da atividade administrativa do Estado pela Constituição da República de 1988, em seu art. 37<sup>9</sup>, e deve ser plenamente observado nas situações ora em comento, sob pena de os atos praticados nas referidas situações padecerem de explícita inconstitucionalidade, devendo ser extirpados da esfera jurídica.

Além da imperiosa observância do princípio constitucional da publicidade, outra importante função das referidas informações do TIAF é que o próprio contribuinte, desde logo, pode insurgir-se contra as determinações do órgão fazendário. Verificando que existe algum equívoco nos atos praticados pelos servidores responsáveis pelo procedimento administrativo fiscal, não deve esperar o contribuinte até a fase “contenciosa” do procedimento, quando poderá apresentar impugnação ao lançamento tributário realizado pela Fazenda.

---

<sup>8</sup> Aqui se faz referência ao termo “princípio” como esboçado no primeiro capítulo desse trabalho.

<sup>9</sup> Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte. (BRASIL, 1988)

Isso porque, verificando a Administração Pública que seus atos são ilegais, deverá anulá-los, pois deles não se originam direitos. Se o próprio Poder Público não repara sua erronia, cabe ao cidadão intentar contra o ato ilegal, pleiteando sua anulação. Eventualmente, se a Administração Pública ainda entende o ato válido, o contribuinte ainda pode socorrer-se ao Poder Judiciário, uma vez que nenhuma lesão ou ameaça a direito deve escapar-lhe, consoante o art. 5º, XXXV da Constituição da República de 1988.<sup>10</sup> Para tanto, o contribuinte pode valer-se do instituto do Mandado de Segurança, remédio constitucional previsto no art. 5º, LXIX da Carta Política<sup>11</sup> e disciplinado pela Lei nº 12.016/2009.

Está-se diante de verdadeira aplicação do princípio constitucional do contraditório, pois é facultado ao cidadão a insurgência contra a Fazenda Pública quando esta pratica atos que estão eivados de ilegalidade. Tais observações indicam que a “fase contenciosa” do procedimento administrativo fiscal, como querem alguns, não se inicia com a abertura do prazo para a impugnação do ato de lançamento. O contraditório, como símbolo do Estado Democrático de Direito, deve ser observado quando da lavratura de todos os atos administrativos que imputem alguma obrigação ao cidadão, ainda que sejam deveres tributários instrumentais, uma vez que tais deveres, se não cumpridos, transformam-se em obrigação de pagar determinada multa, consoante o art. 113, § 3º do CTN.<sup>12</sup>

Pode ocorrer, contudo, situação na qual a Fazenda Pública não se satisfaz com os documentos recebidos, hipótese em que pode requisitar outras informações ao contribuinte, bem como também informações e depoimentos de terceiros, tais como os profissionais de contabilidade que lhes prestam serviços. Considerando que as leis do procedimento administrativo fiscal não estabeleceram prazos máximos e mínimos para pedidos extemporâneos, deve a Administração Pública indicá-los com razoabilidade, considerando o

---

<sup>10</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

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

[...] (BRASIL, 1988)

<sup>11</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

LXIX - conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por "habeas-corpus" ou "habeas-data", quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público;

[...] (BRASIL, 1988)

<sup>12</sup> Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

[...]

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (BRASIL, 1966).

volume da documentação e o porte da sociedade que está sendo fiscalizada, quando tratar-se, é claro, de Pessoa Jurídica.

Analisadas todas as informações solicitadas, o servidor responsável pela fiscalização pode conduzir o procedimento de duas maneiras: (a) encerrá-lo ou (b) expedir o ato de lançamento. Merece transcrição a passagem do professor Flávio Couto Bernardes (2006) sobre as duas possibilidades que vislumbra o auditor-fiscal competente nesta etapa:

Na primeira hipótese [encerramento da atividade de fiscalização], deve-se lavrar o Termo de Encerramento de Ação Fiscal em folha apartada ou na própria documentação fiscal exigida pela legislação do ente federado que está a fiscalizar o sujeito passivo. O término da atividade pública sem a lavratura do auto de infração implica no reconhecimento da regularidade do sujeito passivo em relação às obrigações objeto da fiscalização. Nos tributos que tenham lançamento por homologação o servidor deverá lançar a homologação da conduta da pessoa, encerrado, em qualquer caso, a relação jurídica até então existente entre as partes. Na segunda situação, o agente público irá designar o crédito tributário devido, oriundo do não pagamento ou recolhimento a menor da obrigação tributária e suas sanções pecuniárias ou, em ato de lançamento específico (termos independentes para possibilitar o regular exercício da ampla defesa), registrar o crédito tributário oriundo da aplicação das penalidades decorrentes da obrigação tributária instrumental (BERNARDES, 2006, p. 243)

Encerrada a exposição da fase de fiscalização, importa tecer alguns comentários sobre o ato administrativo de lançamento.

### 3.3.2.2 O ato administrativo de lançamento

O lançamento tributário, instituto jurídico disciplinado pelo art. 142 e seguintes do Código Tributário Nacional, pode ser considerado como um dos possíveis atos derradeiros da primeira etapa do procedimento administrativo tributário, uma vez que estabelece os limites a que o sujeito passivo será submetido para pagar o tributo apurado pela Administração Pública.

Não é o escopo deste trabalho a tratativa em minúcias da temática do lançamento tributário, o que levará a tecer breves comentários sobre os pontos essenciais deste tema afetos ao objetivo principal desta monografia, qual seja, a necessidade de observância do princípio do contraditório no procedimento administrativo tributário.

Considera-se que, não obstante o respeito pelos que pensam contrariamente, o lançamento tributário possui natureza de ato administrativo, e, portanto, sujeita-se a todas as normas de controle desses atos, bem como deve possuir todos os seus elementos, quais sejam: sujeito competente, objeto, motivação, forma e finalidade.



Para elucidar o tema, faz-se necessária a exposição de um conceito de ato administrativo, o qual capturou-se em Oswaldo Aranha Bandeira de Mello:

Então se pode defini-lo [o ato administrativo], no sentido material, ou objetivo, como manifestação da vontade do Estado, enquanto Poder Público, individual, concreta, pessoal, na consecução do seu fim, de realização da utilidade pública, de modo direto e imediato, para produzir efeitos de direito. Já, no sentido orgânico-formal, ou subjetivo, pode-se conceituá-lo como ato emanado de órgãos encarregados da Administração Pública, compreendendo os integrantes do Poder Executivo, ou mesmo dos outros Poderes, desde que tenham a mesma estrutura orgânico-formal daquele, como sejam as Secretarias do Legislativo e do Judiciário. (MELLO, 2007, p. 476-477)

O lançamento tributário, realmente, atende a todos os elementos característicos da teoria dos atos administrativos, pois é instituto que delimita os direitos e deveres da Administração e do administrado, relativos ao fato imponível tributário. É, sem dúvida, a manifestação da vontade da Administração Tributária que, após minuciosa análise da documentação fornecida pelo contribuinte, entende ser devedor tributário o cidadão fiscalizado.

Essa manifestação de vontade, a teor do conceito do professor Oswaldo Aranha (2007), é individual e concreta, pois direcionada apenas ao contribuinte que realizou o fato imponível tributário. Vale lembrar, contudo, que a arrecadação, não obstante possuir explícito caráter de interesse público, não é senão um meio para o Estado atingir seu fim último, qual seja: a execução de políticas públicas de qualidade!

Na esteira dos ensinamentos do professor Oswaldo Aranha (2007), caminha com precisão o professor Paulo de Barros Carvalho (2010), que possui interessante conceito de lançamento tributário:

Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira u`a norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como consequente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido. (CARVALHO, 2010, p. 458)

O preciso conceito elaborado pelo professor Paulo de Barros Carvalho (2010) esboça, em síntese, a qualidade de ato administrativo individual especificador de uma situação

jurídica acontecida no passado<sup>13</sup>, qual seja: a obrigação de pagar o tributo. O lançamento é, portanto, ato que formaliza e delimita a prestação pecuniária devida pelo contribuinte ao Estado.

O Decreto nº 70.235/72 estabelece as informações necessárias que deverão constar na Notificação de Lançamento expedida pela Administração Tributária Federal:

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico. (BRASIL, 1972)

Corroborando com o que já foi dito, confira-se passagem de Flávio Couto Bernardes (2006) sobre o objetivo do lançamento tributário:

O lançamento do crédito tributário tem por objetivo, na relação jurídica tributária, a identificação da ocorrência de todos os aspectos relativos ao fato impositivo, a identificação dos sujeitos obrigacionais e a quantificação de seu montante, mediante atividade administrativa plenamente vinculada, desenvolvida pela sistemática do procedimento administrativo como parte integrante do seu consequente normativo, tudo em consonância com o artigo 142 do Código Tributário Nacional. (BERNARDES, 2006, p. 245)

Elemento importante do ato administrativo de lançamento e de cabal importância para o estudo deste trabalho é a motivação do ato expedido pela Administração Tributária.

Como é cediço, a motivação dos atos administrativos tem como objetivo fundamental garantir aos administrados a possibilidade de conhecer as razões e a justificativa racional e legal do ato exarado pelo Poder Público (ARAÚJO, 2005, p. 90). Realmente, apenas conhecendo tais razões é que pode o cidadão, contrariado com a decisão administrativa, intentar contra aquela decisão perante a própria Administração Pública ou perante o Poder Judiciário.

---

<sup>13</sup> Nesse ponto, registre-se discordância quanto ao que trata o eminente professor. Entende-se que o lançamento tributário possui caráter declaratório, justamente porque declara (e não constitui) a ocorrência de fato econômico alheio à vontade tanto do contribuinte quanto da Administração Pública, pois previsto na norma tributária positivada democraticamente pelo Poder Legislativo.

O professor Florivaldo Dutra de Araújo (2005), em densa monografia sobre o tema da motivação dos atos administrativos, possui passagem elucidativa sobre seu objeto de estudo, a seguir transcrita:

Portanto, o ato administrativo será materialmente motivado, quando possuir pressuposto fático que tenha autorizado ou obrigado o administrador público a emití-lo e corresponder às outras exigências legais impostas para sua prática.

Por sua vez, a motivação formal constitui-se na demonstração, pelo administrador, da existência da motivação substancial. Vale dizer: na exposição capaz de deixar claro que o ato tenha sido praticado segundo motivos reais aptos a provocá-lo que esses motivos guardam relação de pertinência lógica com o conteúdo do ato e que este tenha emanado da autoridade competente, em vista da correta finalidade legal. (ARAÚJO, 2005, p. 91)

Somente se exarado consoante a lição do administrativista mineiro é que o ato administrativo de lançamento será capaz de fornecer ao contribuinte todas as possibilidades de contra ele insurgir, mediante o exercício do direito ao contraditório.

Dessa forma, outra conclusão não há senão aquela de que a correta motivação do ato de lançamento, além de guardar respeito aos já citados princípios que regem a atividade administrativa do Estado, é condição necessária para o exercício do direito ao contraditório e, por conseguinte, ao direito à ampla defesa, fornecendo todas as informações ao cidadão para discutir a imputação da conduta de pagar o tributo ou a penalidade pecuniária por descumprimento de algum dever instrumental.

### 3.3.2.3 A fase pós-ato de lançamento – fase “contenciosa”

Após a expedição do ato de lançamento e da ciência do mesmo pelo contribuinte, inicia-se a fase na qual o cidadão pode questionar o próprio lançamento tributário, apresentando quaisquer provas que julgar necessárias para contestar a pretensão da Administração Pública. Também é a fase na qual são prolatadas as decisões de primeira instância e interpostos recursos, quando cabíveis, às Cortes Administrativas de Julgamento.

A defesa administrativa instaura, pois, a fase chamada “contenciosa” do procedimento administrativo tributário, consoante dicção do art. 14 do Decreto nº 70.235/72. Tal momento processual é a oportunidade de o contribuinte expor suas razões sobre a imputação do pagamento de tributo lavrada pela Administração Tributária. Essa defesa, como se depreende da leitura do referido Decreto nº 70.235/72, pode ser elaborada pelo próprio contribuinte. Ecoa aos ouvidos, aqui, o ditame do art. 133 da Constituição da República de

1988, segundo o qual “o advogado é indispensável à administração da justiça, sendo inviolável por seus atos e manifestações no exercício da profissão, nos limites da lei.” Seguramente, não obstante a desnecessidade de pleitear perante a Administração Tributária acompanhado de advogado, o contribuinte que se socorre aos advogados tem, com certeza, maior segurança e possibilidade de ver seu pleito acolhido em virtude da qualidade das defesas técnicas, desconhecido por grande parte da população brasileira.

Após a interposição da defesa administrativa, instaurar-se-á a fase probatória do procedimento. É preciso, contudo, que os autos sejam remetidos primeiramente ao servidor público responsável pela prática do ato de lançamento, para que se manifeste sobre os argumentos elencados pelo contribuinte. Esse procedimento tem por garantia também o direito ao contraditório e a possibilidade de revisão do ato administrativo pela autoridade que o expediu. Caso seja detectada alguma irregularidade pelo servidor responsável, este deverá rever o ato e formalizar outro, com a devida intimação da parte, e, conseqüentemente, com a reabertura do prazo de defesa para o contribuinte. (BERNARDES, 2006, p. 284)

A fase probatória do procedimento administrativo tributário, portanto, consiste na reiteração e produção das provas indicadas na defesa ou impugnação apresentada pelo contribuinte contra o ato administrativo de lançamento.

A questão da prova no procedimento administrativo tributário é de suma importância, pois, segundo Alessandra Machado Brandão Teixeira (2010), “[...] a produção de provas está relacionada com a motivação da decisão e visa dar a esta um grau de legitimidade aceito pelas partes, na condução da conclusão.” (TEIXEIRA, 2010, p. 81) Assim, o julgador formará seu juízo sobre o caso analisado a partir, unicamente, das provas produzidas tempestivamente durante o trâmite do procedimento, pelo que conclui-se que o conteúdo probatório é, verdadeiramente, o principal veículo condutor de qualquer decisão, seja ela administrativa ou jurisdicional.

A espécie de prova largamente utilizada na área específica do Direito Tributário é a prova documental, haja vista que a maioria esmagadora das discussões que se travam com a Administração Pública são questões unicamente de direito. Todavia, é claro que se há algum outro tipo de prova que demandará dilação probatória no procedimento (como é o caso, ainda que raro, da indicação de testemunhas), deve a Administração Pública conceder o direito ao contribuinte de produzi-las, com o objetivo de esclarecer ao máximo as circunstâncias nas quais surgiu a obrigação tributária.

Optou-se aqui por não abordar pormenorizadamente os específicos princípios relativos às provas no procedimento administrativo tributário por considerar que tal digressão

em muito se afasta do objetivo deste estudo.<sup>14</sup> Entretanto, deve-se frisar que a fase probatória do procedimento administrativo também guarda íntima relação com o direito ao contraditório. Excluindo-se o direito ao contraditório na fase probatória, anulado seria o direito de defesa do contribuinte e prejudicada a possibilidade da Administração Pública rever seus atos comprovadamente ilegais, donde surge a importância de se observar tal garantia constitucional.

Findada a fase de dilação probatória, passa-se ao julgamento do procedimento administrativo tributário em primeira instância, nos termos dos arts. 27 e seguintes do Decreto nº 70.235/72.

Ressalta-se, em tempo, que a fase de dilação probatória é de extrema importância para a prolação da decisão administrativa, tanto de primeiro grau quanto de segundo. Conforme Flávio Couto Bernardes (2006), somente a partir das alegações apresentadas e das provas produzidas pelo contribuinte é que o julgador poderá analisar o ato de lançamento e prolatar seu juízo de convencimento sobre o mesmo, determinando sua revisão ou o mantendo integralmente. (BERNARDES, 2006, p. 320)

Ainda segundo o tributarista mineiro, a decisão de primeiro grau não está adstrita aos argumentos apresentados na defesa e pode, inclusive, entender que o lançamento deveria onerar ainda mais o contribuinte. Eis passagem relevante de sua obra:

Importante ressaltar que a decisão não está adstrita aos argumentos apresentados na impugnação administrativa do sujeito passivo. O conhecimento da matéria é amplo, por se tratar de forma de revisibilidade do ato administrativo de lançamento. O limite existente é o ordenamento jurídico, pois é dever da Administração Pública a observância da legalidade. Logo, não se pode falar em *reformatio in pejus* nestas situações, se a decisão proferida, ainda que prejudique o sujeito passivo, encontre-se em conformidade com a norma jurídica vigente. (BERNARDES, 2006, p. 321)

A decisão prolatada nos autos do procedimento administrativo tributário, por não possuir caráter de jurisdição, possui natureza jurídica de ato administrativo e, portanto, deve respeitar todas as normas legais sobre sua edição e conter todos os elementos necessários à produção de seus efeitos. Destaca-se, mais uma vez, a necessidade de motivação bem fundamentada, uma vez que tal ato poderá encerrar o procedimento administrativo tributário.

Prolatada a decisão em primeira instância, o contribuinte não satisfeito com a referida decisão, pode recorrer ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

---

<sup>14</sup> Sobre os princípios que regem a fase probatória, confira: BERNARDES, Flávio Couto. op. cit. p. 291-311.

Naquela Corte Administrativa o julgamento é realizado em grupo de câmaras, órgãos colegiados que são divididos por matérias. Também a Fazenda, nos termos do art. 34 do Decreto nº 70.235/72, recorrerá de ofício sempre que a decisão de primeiro grau (a) exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda ou; (b) deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência. (BRASIL, 1972)

Aqui também, como na decisão em primeiro grau, não há que se falar na impossibilidade de reforma em prejuízo do administrado. Tal como o julgador de primeiro grau, o julgador de segunda instância está atrelado ao cumprimento do princípio da legalidade, e sua decisão, bem como a de seus pares, também possui natureza jurídica de ato administrativo e é prolatada com o intuito de rever os atos emanados nas “instâncias inferiores”, perquirindo sempre a verdade real dos fatos.

Igualmente às decisões de primeira instância, os votos dos Conselheiros do CARF (julgadores de segunda instância) devem ser fundamentados e devidamente publicados no Diário Oficial da União, em atenção, sobretudo, ao princípio da publicidade e a necessidade de motivação dos atos administrativos, já tratados neste estudo.

A análise da fase contenciosa do procedimento administrativo tributário deixa explícita, portanto, a necessidade de garantia do direito ao contraditório como direito fundamental do contribuinte. É que, perante a Administração Pública democrática, o cidadão deve ter a segurança de que poderá discutir com o Poder Público sobre suas obrigações tributárias e ter garantido o seu direito de ser ouvido e ter seus argumentos considerados, elementos indispensáveis à caracterização do direito constitucional ao contraditório.

#### **4 A RESTRIÇÃO DE DIREITOS E O DIREITO AO CONTRADITÓRIO: APLICAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL AO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

Consoante restou demonstrado, como corolário do Estado Democrático de Direito e consagrado como direito fundamental pela Constituição da República de 1988 em seu art. 5º, LV, “o princípio do contraditório determina que a parte seja efetivamente ouvida e que seus argumentos sejam efetivamente considerados no julgamento.” (FERRAZ, DALLARI, 2002, p. 73)

O Supremo Tribunal Federal consolidou entendimento no sentido de que a Administração Pública tem o dever de rever seus atos quando estes estiverem eivados de



ilegalidades, nos termos da Súmula nº 473<sup>15</sup>. Tal revisão, é verdade, pode afetar interesses individuais dos administrados, pelo que se deve assegurar ao cidadão o direito ao contraditório e à ampla defesa, expressões da cláusula máxima do devido processo legal, como dito amiúde.

Caso paradigmático foi o julgamento do RE 158543 / RS, do qual foi relator o Ministro Marco Aurélio, assim ementado:

ATO ADMINISTRATIVO - REPERCUSSÕES - PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE - SITUAÇÃO CONSTITUIDA - INTERESSES CONTRAPOSTOS - ANULAÇÃO - CONTRADITÓRIO. Tratando-se da anulação de ato administrativo cuja formalização haja repercutido no campo de interesses individuais, a anulação não prescinde da observância do contraditório, ou seja, da instauração de processo administrativo que enseje a audição daqueles que terão modificada situação já alcançada. Presunção de legitimidade do ato administrativo praticado, que não pode ser afastada unilateralmente, porque é comum à Administração e ao particular. (BRASIL, 1998)

Na ocasião, ficou assente no Tribunal o entendimento segundo o qual qualquer restrição aos direitos dos cidadãos pela Administração Pública deverá ser precedida do devido procedimento legal no âmbito do próprio Poder Executivo, observados, obviamente, o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Recentemente, o Pretório Excelso reconheceu Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 594.296 RG/MG que trata, essencialmente, da mesma problemática enfrentada por aquele Sodalício no início da década de 90. Veja-se:

EMENTA DIREITO ADMINISTRATIVO. ANULAÇÃO DE ATO ADMINISTRATIVO CUJA FORMALIZAÇÃO TENHA REPERCUTIDO NO CAMPO DE INTERESSES INDIVIDUAIS. PODER DE AUTOTUTELA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. NECESSIDADE DE INSTAURAÇÃO DE PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO SOB O RITO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E COM OBEDIÊNCIA AOS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. (BRASIL, 2011)

No caso em que foi reconhecida a Repercussão Geral, segundo o Ministro relator, o ponto central da discussão é saber “se a Administração Pública poderia proceder a anulação

---

<sup>15</sup> “A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.” (BRASIL, 2012).

do ato sem a instauração de procedimento administrativo pautado pelos princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório”.

O STF, portanto, ao julgar o referido Recurso Extraordinário, terá a oportunidade de estabelecer os limites da chamada “autotutela da Administração Pública”, permitida pela citada Súmula nº 473.

Como já destacado, a atividade da Administração Pública no paradigma do Estado Democrático de Direito deve prever a participação do cidadão nas decisões administrativas, sem prejudicar, é claro, a eficiência e o dinamismo próprios da atividade de gestão pública.

Ora, a maneira mais segura e legalmente viável para a participação popular direta nos processos decisórios da Administração Pública, quer parecer, é a instituição do procedimento administrativo. Neste procedimento, o administrado poderá apresentar suas alegações, contestações e provas ao Poder Público com o objetivo de melhor adequar a decisão a ser tomada ao direito positivo, sobretudo se a decisão administrativa restringir direitos individuais.

O Ministro Menezes Direito, relator do já transcrito acórdão do RE 594296 RG / MG, justificando a presença da chamada Repercussão Geral<sup>16</sup>, pontuou de maneira precisa a garantia do direito ao contraditório (juntamente com o direito à ampla defesa, e o princípio da legalidade) como aspecto inerente ao Estado Democrático de Direito:

O cotejo entre o poder de autotutela da Administração Pública e os princípios do contraditório e da ampla defesa e o da legalidade, inseridos no campo constitucional dos direitos e garantias fundamentais e protegidos como cláusulas pétreas pelo constituinte originário e de observância obrigatória pela Administração Pública, respectivamente, e a consequente delimitação dessas regras essenciais ao Estado Democrático de Direito merecem o crivo deste Supremo Tribunal Federal. (BRASIL, 2011)

No que toca à relação tributária, o raciocínio jurídico deve ser exatamente o mesmo.

---

<sup>16</sup> Repercussão Geral. Descrição do Verbete: A Repercussão Geral é um instrumento processual inserido na Constituição Federal de 1988, por meio da Emenda Constitucional 45, conhecida como a “Reforma do Judiciário”. O objetivo desta ferramenta é possibilitar que o Supremo Tribunal Federal selecione os Recursos Extraordinários que irá analisar, de acordo com critérios de relevância jurídica, política, social ou econômica. O uso desse filtro recursal resulta numa diminuição do número de processos encaminhados à Suprema Corte. Uma vez constatada a existência de repercussão geral, o STF analisa o mérito da questão e a decisão proveniente dessa análise será aplicada posteriormente pelas instâncias inferiores, em casos idênticos. A preliminar de Repercussão Geral é analisada pelo Plenário do STF, através de um sistema informatizado, com votação eletrônica, ou seja, sem necessidade de reunião física dos membros do Tribunal. Para recusar a análise de um RE são necessários pelo menos 8 votos, caso contrário, o tema deverá ser julgado pela Corte. Após o relator do recurso lançar no sistema sua manifestação sobre a relevância do tema, os demais ministros têm 20 dias para votar. As abstenções nessa votação são consideradas como favoráveis à ocorrência de repercussão geral na matéria. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/glossario/verVerbete.asp?letra=R&id=451>. Acesso em: 14 set. 2011.

Com efeito, a teor do art. 3º do Código Tributário Nacional, todo tributo é uma prestação pecuniária compulsória, é dizer, uma transferência obrigatória de parte do patrimônio do particular para o patrimônio do Estado. É dever do cidadão recolher o tributo, pois este é uma das principais fontes de receita das quais utilizam-se as Pessoas Políticas para realizarem o seu mister.

Os tributos, assim, atingem um direito fundamental dos contribuintes garantido pela Constituição da República de 1988, qual seja: o direito de propriedade<sup>17</sup>. Logo, uma vez que o contribuinte deve cooperar com os gastos realizados pelo Estado para este manter suas atividades e promover o interesse público, não poderá dispor livremente de todo o seu patrimônio.

O lançamento tributário, segundo a melhor doutrina, é ato administrativo que tem como objetivo formalizar o Crédito Tributário. Ademais, também os autos de infração lavrados pelos Fiscos consistem em atos administrativos expedidos pela Administração Pública com o objetivo de imputar a determinado contribuinte o pagamento de multa, por exemplo, em virtude de descumprimento de deveres instrumentais (as chamadas “obrigações acessórias”), nos termos do art. 113 do Código Tributário Nacional. (BRASIL, 1966)

Como se percebe, a imputação ao contribuinte do dever de pagar tributos ao Estado reflete, preliminarmente, o caráter unilateral da atividade administrativa, expressão, também, do caráter plenamente vinculado da atividade arrecadatória. Dessa forma, os órgãos fazendários, cogitando que determinado contribuinte está inadimplente com a Fazenda Pública, promoverão consultas internas a seus bancos de dados e se entenderem que realmente aquele cidadão está em dívida com o Fisco, movimentarão unilateralmente o sistema burocrático estatal para que seja expedido ato administrativo cogente, com o objetivo de forçar o pretenso devedor a quitar seus débitos.

Ocorre que o contribuinte pode entender que está adimplente com suas obrigações perante a Fazenda<sup>18</sup> e pode, portanto, querer discutir com o Poder Público a restrição operada pelo próprio Estado em relação ao seu direito de propriedade. O meio mais eficaz, juridicamente viável e democraticamente aceito para essa discussão, é sem dúvida o procedimento administrativo tributário. E para que exista o procedimento administrativo

---

<sup>17</sup> Constituição da República de 1988, Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:  
[...]

XXII - é garantido o direito de propriedade; (BRASIL, 1988)

<sup>18</sup> possui, por exemplo, todas as notas fiscais e as DARFs pagas, referentes aos tributos lançados pela Receita Federal do Brasil

tributário (revestido de todas as garantias das quais faz jus o cidadão), é necessária a observância, dentre outros, do direito ao contraditório, nos moldes expostos no capítulo um deste trabalho.

## 5 CONCLUSÃO

Conclui-se, com a elaboração desta pesquisa, que o direito constitucional ao contraditório, o qual se desdobra em direito de manifestação, direito de informação e o direito de ver os argumentos do peticionário contemplados pelo órgão incumbido de julgar, é de observância obrigatória também em relação ao procedimento administrativo tributário.

A República Federativa do Brasil tem como sustentáculo os valores ligados aos direitos fundamentais, os quais estão positivados pela Constituição da República de 1988, tendo como objetivo, dentre outros, garantir o regime democrático, conquistado pelos brasileiros na década de oitenta com tanto sacrifício e luta.

O regime democrático de Administração Pública, então, deve conter um rol de regras que permita, dentro dos limites da eficiência e da razoabilidade, a possibilidade de participação dos cidadãos na tomada de decisões, sobretudo aquelas que afetam diretamente o direito de propriedade desses cidadãos.

Ora, o procedimento administrativo tributário é um dos principais veículos de comunicação entre a Administração Pública e o contribuinte, e tem como objetivo fundamental dirimir as eventuais discordâncias afetas à relação jurídico-tributária. Tal objetivo foi nitidamente observado quando discorreu-se, ainda que rapidamente, sobre as várias fases do procedimento administrativo tributário.

Para que exista, portanto, o diálogo entre Fisco e contribuintes, tão caro à democracia, imperioso que se garanta ao cidadão o direito ao contraditório, pois é só com o exercício deste direito, como foi descrito no capítulo um deste trabalho, que se poderá perceber uma interação equilibrada entre Administração e administrados.

## REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Florivaldo Dutra de. **Motivação e controle do ato administrativo**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. **Princípios constitucionais do processo administrativo disciplinar**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BERNARDES, Flávio Couto. O aspecto procedimental como elemento da norma jurídica tributária e seus reflexos na formação do título executivo. 2006. 462f. **Tese (Doutorado em**

**Direito)** – Faculdade de Direito. Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2006.

BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).**

Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm). Acesso em: 01 out. 2011.

BRASIL, **Decreto Nº 70.235, de 6 de março de 1972.** Dispõe sobre o processo administrativo fiscal e dá outras providências. Brasília. DOU de 7/03/1972. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d70235cons.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm). Acesso em 12/06/2024

BRASIL. **Constituição da República de 05 de outubro de 1988.** Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm). Acesso em: 12 out. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 158543 / RS.** 1998. Relator Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28158543%2ENUME%2E+OU+158543%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>. Acesso em: 30 ago. 1994.

BRASIL. **Decreto nº 3.724 de 10 de janeiro de 2001.** Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2001/d3724.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2001/d3724.htm). Acesso em: 01 out. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 2970 / DF.** Relator: Ministra Ellen Gracie. 20 abr. 2006. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=publicidade+atos+processuais&base=baseAcordaos> Acesso em: 04 set. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AI nº 749.496-AgR.** Relator: Ministro Eros Grau. 11 set. 2009. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigoBd.asp#visualizar>. Acesso em: 04 set. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AI nº 737.693-AgR.** Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. 26 nov. 2010-a. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigoBd.asp#visualizar>. Acesso em: 04 set. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AI nº 791.292-QO-RG,** Relator: Ministro Gilmar Mendes. 13 ago. 2010-b, com repercussão geral. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigoBd.asp#visualizar>. Acesso em: 04 set. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 594296 RG / MG.** 2011. Relator Ministro Menezes Direito. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28594296%2ENUME%2E+OU+594296%2EPRCR%2E%29&base=baseRepercussao>. Acesso em: 13 nov. 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 473.** DJE 146 de 13/02/2012. Disponível em: [http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula\\_401\\_500](http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_401_500). Acesso em: 30 out. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Glossário Jurídico. **Verbetes “Repercussão Geral”**, s/d. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/glossario/verVerbetes.asp?letra=R&id=451>. Acesso em: 14 set. 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CONTI, José Maurício. **Federalismo fiscal e fundos de participação**. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2001.

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. **Hermenêutica jurídica e(m) debate: o constitucionalismo brasileiro entre a teoria do discurso e a ontologia existencial**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2007.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Mutações jurisprudenciais, em face da proteção da confiança e do interesse público no planejamento da receita e da despesa do Estado. In: FERRAZ, Roberto (Org.). **Princípios e limites da tributação**. Vol. 2, São Paulo: Quartier Latin, 2009.

DIDIER JÚNIOR, Fredie. **Curso de direito processual civil**. Vol. I, 12. ed., Salvador: JusPODIVM, 2010.

DINAMARCO, Candido Rangel. **Instituições de direito processual civil**. Vol. I, 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu. **Processo administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2002.

LOUREIRO, João Carlos Simões Gonçalves. **O procedimento administrativo entre a eficiência e a garantia dos particulares: algumas considerações**. Coimbra: Coimbra Ed. 1995.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. **Princípios gerais de direito administrativo**. 3. ed. vol. I. São Paulo: Malheiros, 2007.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

NEDER, Marcos Vinicius. A lei nº 9.784/99: a norma geral que informa o sistema processual administrativo tributário. In TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe; FEITOSA,



Raymundo Juliano (Orgs.). **Direito tributário e processo administrativo aplicados**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

PASSOS, J. J. Calmon de. Processo e democracia. In: GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel; WATANABE, Kazuo (Coord.). Participação e processo. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1988.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. Princípios constitucionais do processo administrativo no direito brasileiro. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, n. 209, jul/set. 1997.

SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

SUNDFELD, Carlos Ari. Processo e procedimento administrativo no Brasil. In: SUNDFELD, Carlos Ari; MUÑOZ, Guillermo Andrés (Coord). **As leis de processo administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2000.

TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. O art. 136 do CTN e a possibilidade de redução das multas tributárias. In: NEDER, Marcos Vinicius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de.; FERRAGUT, Maria Rita (Orgs.). **A prova no processo tributário**. São Paulo: Malheiros, 2010.

VALERO, Luiz Martins. Fiscalização tributária: poderes do fisco e direitos dos contribuintes. In TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe; FEITOSA, Raymundo Juliano (Orgs.). **Direito tributário e processo administrativo aplicados**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

XAVIER, Alberto. **Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.