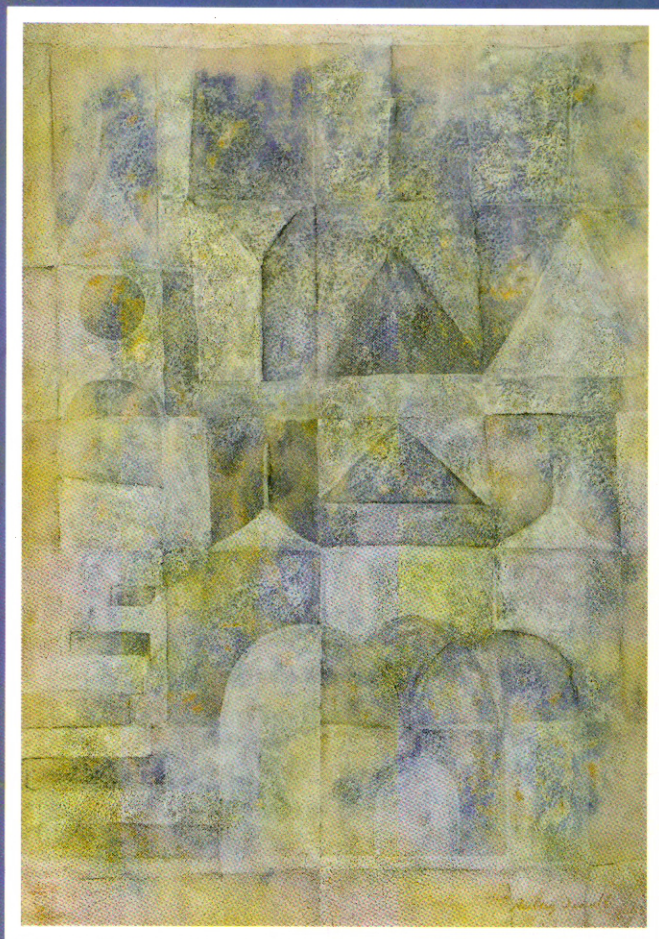


ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



175

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

175

(ABRIL - 2010)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

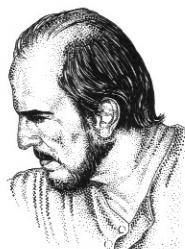
Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolitos
Forma Certa

Impressão
Yangraf

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões



Rubens Ianelli

é o autor da obra reproduzida em
destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br

canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da

Revista Dialética de Direito Tributário.

Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.

Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544

www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Alessandro Mendes Cardoso - Medida Provisória 472/09 e a ilegalidade da alteração do âmbito de aplicação da multa isolada no indeferimento da compensação tributária 7

Alexandre S. Pacheco - Fundamentos para justificação racional de tratamento tributário diferenciado em função do lucro. A experiência da CSLL das instituições financeiras

1. Introdução. 2. O conceito de "instituições financeiras" e de "entidades a estas equiparadas". 3. O tratamento tributário diferenciado instituído pela Medida Provisória nº 413/08 e pela Lei nº 11.727/08. 4. A justificação racional como critério de validade para a instituição de tratamento discriminatório. 5. Indispensabilidade de fundamentos econômicos demonstráveis para sustentar a justificação racional de tratamento tributário diferenciado em função da rentabilidade. 6. Diferenciação factual como elemento determinante da justificação racional de tratamento diferenciado. 7. Ausência de racionalidade e de proporcionalidade na cobrança diferenciada da CSLL já no plano abstrato das normas. 8. O pano de fundo da tributação diferenciada das instituições financeiras. 9. Efeitos que iluminam o Direito. 10. Em que termos se admite a incidência discriminatória da CSLL. 11. Conclusão. 18

Donovan Mazza Lessa - A multa por atraso na entrega de declaração fiscal (DCTF) em face do princípio da proporcionalidade

1. Introdução. 2. A multa por atraso na entrega de DCTF: percentual sobre o total dos tributos declarados devidos. 3. Da ilegitimidade da multa por violação ao princípio da proporcionalidade. 4. Conclusão. 35

Fábio Martins de Andrade - A (in)aplicação dos efeitos prospectivos na jurisprudência do STF em matéria tributária

1. Introdução. 2. Arcabouço normativo. 3. Antecedentes judiciais. 4. Conclusão. 44

Fábio Pallaretti Calcini - FAP - Fator Acidentário Previdenciário: reflexões acerca da legalidade em matéria tributária

1. Introdução. 2. O princípio/regra da legalidade. 3. O princípio/regra da legalidade no texto constitucional brasileiro. 4. O princípio/regra da legalidade no Direito Tributário. 5. A inconstitucionalidade do art. 10 da Lei n. 10.666/2003. 6. Considerações finais e reflexões. 56

Fernanda Matos Badr - IPTU como instrumento da política de desenvolvimento urbano

1. Considerações iniciais. 2. IPTU e competência tributária. 3. Aspectos gerais da hipótese de incidência do IPTU. 4. O IPTU progressivo e o estatuto da cidade. 5. Considerações finais. 75

Fernando Facury Scaff - O uso de precatórios para pagamento de tributos após a EC 62

I. Delimitação do tema. II. Rememorando conceitos básicos. III. Quais as novidades trazidas pela EC 62 sobre o pagamento de tributos com precatórios? IV. Conclusões. 88

Hugo de Brito Machado - Aspectos do direito de defesa no processo administrativo tributário

1. Introdução. 2. O direito de defesa do contribuinte. 3. Situações nas quais se destaca o direito de defesa. 4. Consequência da denegação do direito de defesa. 106

Aspectos do Direito de Defesa no Processo Administrativo Tributário

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

O processo administrativo tributário é um meio através do qual o Estado, enquanto Fazenda Pública, formaliza seus créditos contra os contribuintes, realizando nessa formalização um autocontrole de legalidade da exigência dos tributos.

Diz-se autocontrole porque no processo administrativo fiscal as decisões são proferidas por autoridades administrativas, vale dizer, autoridades que integram a própria Administração Tributária, que no caso atua como parte interessada e como juiz. Em outras palavras, a Administração Tributária faz um controle de legalidade de seus próprios atos.

Sobre o tema leciona Hugo de Brito Machado Segundo, com propriedade:

“Vinculada como está ao princípio do Estado de Direito, e à regra da legalidade, a Administração Pública pode e deve rever seus próprios atos, sempre que estes estiverem eivados de ilegalidades. É a *autotutela vinculada*, mais propriamente chamada *autocontrole*, da Administração Pública.”¹

Esse autocontrole é uma forma de deixar assegurada a realização da ideia de Estado de Direito que é, sabemos todos, o Estado que se submete ao Direito. E deve ocorrer sem prejuízo do controle jurisdicional da legalidade dos atos da Administração, sendo, por isto mesmo, um instrumento posto à disposição do contribuinte que, se quiser, poderá prescindir dessa proteção que o ordenamento jurídico lhe oferece.

Neste pequeno estudo vamos examinar alguns aspectos do direito de defesa do contribuinte, ou mais exatamente, do sujeito passivo da obrigação tributária, no processo administrativo tributário destinado ao controle da legalidade na constituição do crédito, vale dizer, do controle da legalidade na exigência do tributo.

Começaremos examinando a inafastável relação entre o direito de defesa e a ideia de Estado de Direito, para em seguida estudarmos o fundamento constitucional do direito de defesa em nosso ordenamento jurídico, e o significado de expressões utilizadas no dispositivo constitucional correspon-



Hugo de Brito Machado
é Professor Titular de
Direito Tributário da
UFC e Presidente do
Instituto Cearense de
Estudos Tributários.

¹ *Processo Tributário*, 4ª edição, Atlas, São Paulo, 2009, p. 106.

dente, esclarecendo em que consiste o contraditório e a ampla defesa no âmbito de instrumento destinado simplesmente ao controle da legalidade.

Depois estudaremos as situações nas quais se destaca o direito de defesa, vale dizer, as situações nas quais o seu exercício é indispensável à sua efetiva existência. E em seguida, finalmente, examinaremos as consequências decorrentes da sua denegação no âmbito do processo administrativo tributário.

2. O Direito de Defesa do Contribuinte

2.1. Direito de defesa e Estado de Direito

A existência e a efetividade do direito de defesa contra a exigência de tributos, vale dizer, a existência do direito de defesa no âmbito do processo administrativo tributário, é absolutamente essencial na ideia de Estado de Direito.

A vigente Constituição Federal diz que a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamento, entre outros, a cidadania.² E isto já é bastante para sustentarmos que em nosso ordenamento jurídico o direito de defesa não pode deixar de existir, independentemente do que as leis estabeleçam. Entretanto, nossa Constituição foi explícita, também neste ponto, assegurando-o em regra expressa e específica, ao cuidar dos Direitos e Garantias Fundamentais.

2.2. Fundamento constitucional

Realmente, ao cuidar dos direitos e garantias fundamentais, a Constituição Federal de 1988 estabelece que: “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

Assim, mesmo na ausência de regra em lei ou em espécie normativa inferior, o contraditório e a ampla defesa devem ser assegurados em cada caso concreto, por se tratar de uma garantia constitucional. E pela mesma razão as regras legais devem ser sempre interpretadas no sentido de tornar efetivas tais garantias, porque as leis em geral devem ser interpretadas de conformidade com a Constituição e de sorte a que seja assegurada a maior efetividade de suas normas e princípios.

Embora o contraditório nos pareça incluído na garantia da ampla defesa, porque é um meio a ela inerente, em face da explicitação feita na regra da Constituição que o prestigia, vamos esclarecer o seu significado específico, como vamos esclarecer o significado da própria garantia constitucional da ampla defesa.

2.3. Em que consiste o contraditório

Na linguagem comum, a palavra *contraditório* designa aquilo em que há contradição, aquilo que é oposto, que incorre em contradição ou contradições.⁴ Na lin-

² Constituição Federal de 1988, art. 1º, inciso II.

³ Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso LV.

⁴ Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, *Novo Aurélio - Dicionário da Língua Portuguesa*, Nova Fronteira, Rio de Janeiro, 1999, p. 542.

guagem do Direito Processual, e do Direito Constitucional, a palavra *contraditório* designa, segundo o registro de Maria Helena Diniz:

“a) Princípio da audiência bilateral, que rege o processo, pois o órgão judicante não pode decidir uma questão ou pretensão sem que seja ouvida a parte contra a qual foi proposta, resguardando dessa forma a paridade dos litigantes nos atos processuais, visto que, mesmo nos casos excepcionais em que a lei possibilita a pronúncia judicial *inaudita altera parte*, haverá oportunidade de defesa daquele contra quem a pretensão se dirige; b) depoimento testemunhal que contém contradição; c) garantia constitucional que assegura a todo aquele que for demandado em juízo o direito de defesa da acusação e de proteção de seu direito.”⁵

No contexto do art. 5º, inciso LV, da vigente Constituição, transcrito no início do item precedente, a palavra *contraditório* designa a garantia constitucional dos acusados e dos litigantes em geral de que terão oportunidade para contraditar tudo o que contra os mesmos for afirmado, e toda prova contra eles produzida, em qualquer processo, seja judicial ou administrativo.

Como expressão do direito de defesa no processo administrativo tributário, o contraditório é precisamente essa garantia constitucional dirigida especialmente ao sujeito passivo da relação tributária. Garantia de que terá oportunidade para manifestar-se em face das afirmações contra ele formuladas pelas autoridades administrativas, e em face de qualquer prova por elas produzidas.

2.4. Em que consiste a ampla defesa

No mesmo dispositivo constitucional estão assegurados *contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes*. Na verdade, o *contraditório* é, sob certo aspecto, um dos meios inerentes à *ampla defesa*. Mesmo assim consideramos adequada a formulação da regra constitucional em referência, porque a rigor o contraditório envolve garantia que poderia ser considerada não incluída na ampla defesa. É que se pode sustentar que os termos *litigantes* e *acusados* não são coincidentes. O autor da ação seria um *litigante*, mas não seria um *acusado*, enquanto o contribuinte contra o qual foi lavrado um auto de infração pode ser considerado *acusado*, mas não é ainda um *litigante*, a menos que formule a correspondente impugnação.

Assim, como está redigida a regra constitucional, está garantida a sua abrangência.

A *ampla defesa* consiste na possibilidade de utilização, pelos *acusados*, de quaisquer meios, ou instrumentos - lícitos, obviamente - para convencer aquele que vai decidir, da improcedência da acusação. E o *contraditório* consiste na possibilidade, oferecida aos *litigantes* em geral, de refutar tudo o que é dito pela parte contrária, e todas as provas por ela oferecidas. São conceitos que se completam na hipótese em que seja adotado para um, ou para o outro, um significado menos abrangente.

No âmbito do processo administrativo tributário, a garantia de *ampla defesa* consiste em que, diante de exigência formulada pela Fazenda Pública, aquele que

⁵ Dicionário Jurídico, vol. 1, Saraiva, São Paulo, 1998, p. 831.

seja apontado como sujeito passivo da obrigação tributária pode utilizar todos e quaisquer meios para convencer a autoridade julgadora administrativa de que é improcedente a exigência.

2.5. Defesa e controle da legalidade

Quando se afirma o direito à ampla defesa, essa amplitude não deve ser entendida sem a consideração de que o processo administrativo tributário não é mais do que um instrumento de autocontrole de legalidade da própria Administração, e não um instrumento para viabilizar a prestação jurisdicional do Estado. Talvez a desatenção para essa forma de compreender o processo administrativo tributário como simples instrumento de autocontrole da legalidade da Administração Pública seja a razão pela qual juristas de grande envergadura e prestígio afirmam que as autoridades administrativas julgadoras podem deixar de aplicar a lei por considerá-la inconstitucional.

Alberto Xavier, por exemplo, em excelente artigo sobre o assunto, sustenta que: “A ‘amplitude’ da defesa no processo administrativo tributário envolve a possibilidade de alegação de todos os fundamentos possíveis da ilegalidade de ato administrativo de lançamento, entre os quais o vício de inconstitucionalidade indireta, cujo reconhecimento é perfeitamente normal num sistema de controle difuso.

A única particularidade é que o órgão de aplicação do direito não é um juiz ou tribunal integrado no Poder Judiciário, mas um órgão judicante do Poder Executivo.

A afirmação segundo a qual a apreciação da inconstitucionalidade das leis é monopólio do Poder Judiciário (e até dos ‘tribunais constitucionais’ nos sistemas que consagram o ‘privilégio jurisdicional das leis’) poderia até ser verdadeira no regime anterior à Constituição de 1988, em que o direito ao processo administrativo não tinha *status* de garantia constitucional.

Todavia, as mesmas afirmações não podem continuar a ser repetidas, de modo tautológico, como truísmos, quando o ordenamento constitucional sofreu a profunda alteração consistente em assegurar a ‘ampla defesa’ no processo administrativo.

Pretender suprimir a apreciação da constitucionalidade das leis como fundamento ou questão prejudicial da declaração de nulidade dos atos administrativos é, por evidente, transformar a defesa de ‘ampla’ em ‘restrita’.”⁶

Não nos parece que seja assim. A amplitude da defesa não pode ultrapassar a competência do órgão administrativo de julgamento, e essa competência limita-se ao controle da legalidade dos atos da Administração. Não pode alcançar o controle da constitucionalidade das leis, pois isto terminaria por configurar interferência indevida do Poder Executivo nas atribuições do Poder Legislativo.

A tese sustentada com o costumeiro brilhantismo por Alberto Xavier repousa na indevida distinção entre declarar a inconstitucionalidade, que ele próprio admite ser da competência exclusiva do Judiciário,⁷ e deixar de aplicar uma lei acatando a arguição de sua inconstitucionalidade. Decisão que deixa de aplicar uma lei porque

⁶ Alberto Xavier, “A Questão da Apreciação da Inconstitucionalidade das Leis pelos Órgãos Judicantes da Administração Fazendária”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 103, Dialética São Paulo, abril de 2004, pp. 43/44.

⁷ “A Questão da Apreciação da Inconstitucionalidade das Leis pelos Órgãos Judicantes da Administração Fazendária”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 103, Dialética, São Paulo, abril de 2004, p. 37, penúltimo parágrafo.

acata a arguição de sua inconstitucionalidade, que ainda não foi declarada pelo órgão competente, é decisão que declara tal inconstitucionalidade. E isto deve ser evitado, pois cria situações inusitadas no ordenamento jurídico, dificultando seriamente a sua sistematização.

Essa indevida distinção entre deixar de aplicar uma lei, e declarar sua inconstitucionalidade, tem levado órgãos fracionários de tribunais a violar a denominada reserva de plenário, que a vigente Constituição Federal assim estabelece:

“Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público.”

Foi o que ocorreu com o Superior Tribunal de Justiça, que deixou de aplicar norma albergada pelo Decreto-lei nº 406/68, sobre o local onde ocorre o fato gerador do ISS, sem dar à parte interessada direito ao recurso extraordinário para o Supremo Tribunal Federal.

Como se vê, trata-se de tese que subverte a ordem jurídica, gerando momentos de incongruência inteiramente inadmissíveis e perfeitamente evitáveis, sem qualquer prejuízo para o direito dos cidadãos perante a Administração Pública, pois ao Poder Judiciário cumpre proteger os direitos que tenham fundamento direto na Constituição, assegurando, no desempenho dessa tarefa, a unidade do sistema, no caso preservada pelo acesso ao Supremo Tribunal Federal.

À tese sustentada pelo Professor Alberto Xavier opõe-se Hugo de Brito Machado Segundo, inserindo notável esclarecimento na tese que temos sustentado, asseverando:

“Não se nega a possibilidade de a Administração declarar a inconstitucionalidade de seus atos, nem de aplicar ‘diretamente’ a Constituição. Com efeito, caso um agente fiscal viole o domicílio de um contribuinte, ou sua correspondência, a Administração não só pode, como efetivamente tem declarado a inconstitucionalidade do ato de lançamento, porque efetuado ao arrepio de dispositivos constitucionais.

Questão diferente é aquela na qual o ato administrativo está rigorosamente de acordo com a lei, e é a lei que está permeada do vício de inconstitucionalidade. Nesse caso, um órgão administrativo que declare a inconstitucionalidade de uma lei não estará praticando simplesmente o autocontrole, mas estará declarando a invalidade de ato praticado por *outro poder*. Nesse segundo caso, insista-se, a Administração não estará simplesmente revendo um ato seu, mas julgando um ato do Poder Legislativo, o que não tem, nem pode ter, fundamento no princípio da legalidade, nem muito menos no exercício do autocontrole que dele decorre. Assim, se o processo administrativo existe para instrumentalizar o exercício do autocontrole, e esse autocontrole não autoriza julgamentos sobre atos praticados por outros poderes, não é possível à autoridade administrativa de julgamento declarar a inconstitucionalidade de uma lei.”⁸

Como se vê, não se trata de restringir a “ampla defesa” constitucionalmente assegurada. Trata-se apenas de respeitar os limites da competência da Administração Pública no exercício do autocontrole de legalidade dos seus atos.

⁸ Processo Tributário, 4ª edição, Atlas, São Paulo, 2009, p. 131.

2.6. *Disciplina legal da restrição às autoridades administrativas de julgamento*

Talvez por causa das persistentes manifestações doutrinárias, inclusive formuladas por juristas os mais autorizados, como é o caso do Professor Alberto Xavier, a questão terminou sendo objeto de disciplina legal.

Realmente, a Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, introduziu na disciplina do processo administrativo tributário dispositivo vedando aos órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob o fundamento de inconstitucionalidade. E estabeleceu como exceções os casos nos quais a espécie normativa em referência: (a) já tenha sido declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal; (b) seja fundamento de crédito tributário que não deva ser cobrado, nos termos de ato declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, de súmula da Advocacia-Geral da União ou de pareceres do Advogado-Geral da União.⁹

2.7. *Efetividade do direito de defesa*

Em obediência à garantia constitucional do direito de defesa, a lei deve dispor sobre o mesmo de sorte a preservar a sua efetividade. Isto, porém, não quer dizer que a lei deva estabelecer a necessidade de defesa efetiva. No âmbito do Direito Penal tem-se entendido que o direito de defesa alberga a necessidade de defesa efetiva e por isto cogita-se da necessidade de defensores públicos e da necessária formulação de defesa no processo. No âmbito do processo administrativo tributário, todavia, tem-se entendido que é bastante a garantia da *oportunidade* para o exercício da defesa. Mas essa oportunidade há de ser efetiva, isto é, faz-se necessário que ela seja realmente apta a permitir o exercício do direito de defesa.

Assim, por exemplo, seria inconstitucional porque desobediente a essa garantia, o dispositivo de lei que fixasse um prazo para a defesa de sorte a torná-la impraticável. O prazo para a defesa deve ser fixado razoavelmente, isto é, deve ser legalmente estabelecido de sorte a que não seja meramente simbólica a oportunidade para o seu exercício.

3. *Situações nas quais se destaca o Direito de Defesa*

3.1. *Direito de ser informado do ato administrativo*

Talvez o mais elementar dos direitos daquele que é colocado pela Administração na condição de sujeito passivo de uma obrigação tributária é o de conhecer a imputação que lhe é feita. Em outras palavras, aquele de quem uma prestação tributária é exigida, tem o direito de saber qual foi o fato a ele imputado que produziu tal obrigação. Para que alguém possa exercer qualquer defesa, é indispensável que saiba de que vai defender-se.

Esse direito de ser informado é inerente ao direito de defesa, e por isto mesmo diz respeito a todas as informações necessárias para viabilizar o seu pleno exercí-

⁹ Veja-se, a propósito dos dispositivos introduzidos pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, na disciplina do processo administrativo tributário, nosso estudo "Não-aplicação de Lei Inconstitucional pelos Órgãos de Julgamento Administrativo", *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, volume 13, Valdir de Oliveira Rocha (coordenador), Dialética, São Paulo, 2009, pp. 203/213.

cio. Abrange, portanto, o direito de ter ciência das decisões proferidas no processo administrativo fiscal, para que das mesmas possa interpor os recursos cabíveis. Ter ciência por meio hábil, capaz de permitir a utilização do recurso cabível.

Para dar ciência ao interessado, dos atos relevantes do processo administrativo tributário, a Administração deve valer-se de todos os meios a seu dispor. Neste sentido a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, estabelece em seu art. 37:

“Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.”¹⁰

Da mesma forma, dados existentes nas repartições da Administração Tributária devem ser utilizados para a localização do interessado, sem que antes disso se possa dizer que o mesmo se encontra em local não sabido. Conhecemos caso no qual o contribuinte havia mudado seu estabelecimento para outro local, formalizando devidamente a mudança de endereço junto ao órgão responsável pelo cadastro de contribuintes. Como nos autos do processo administrativo não havia informação a respeito dessa mudança, a intimação do julgamento de primeira instância terminou sendo feita por edital. E nos embargos à execução foi acolhida a alegação de nulidade do processo por cerceamento do direito de defesa, porque o embargante tinha endereço oficialmente conhecido da repartição fiscal.

3.2. *Ciência do ato e direito de defesa*

É evidente que o direito de ter ciência dos atos do processo administrativo tributário tem a finalidade de assegurar ao interessado o exercício do seu direito de defesa. Sobre o assunto já escrevemos:

“O interesse pelo tema resulta da constatação de que autoridades da Administração Tributária se têm manifestado no sentido de que a intimação do responsável, dando ciência a este da lavratura do auto de infração, tem apenas a finalidade de viabilizar a inclusão do seu nome no termo de inscrição em Dívida Ativa do crédito que vier a ser apurado, para viabilizar a propositura, também contra ele, da ação de execução fiscal correspondente, ou para viabilizar o redirecionamento desta, se for o caso. Em outras palavras, a intimação do responsável tem a finalidade de atribuir a este, validamente, a condição de responsável tributário, para que deste possa ser exigido o pagamento do crédito respectivo.

Segundo dizem algumas autoridades da Administração Tributária, a intimação do responsável não tem o objetivo de assegurar a este a oportunidade para impugnar a exigência fiscal. O sujeito passivo da obrigação tributária no procedimento administrativo de lançamento tributário seria somente o contribuinte contra o qual é lavrado o auto de infração, e somente este, portanto, teria o direito de impugná-lo e recorrer de decisões contra ele proferidas.

O equívoco é de tal evidência que talvez fosse mesmo desnecessário escrever este estudo. Não obstante, como acreditamos na boa-fé de quem o afirma, resolvemos enfrentar a questão na esperança de que, uma vez esclarecido o equívoco, essa prática ilegal deixe de ocorrer, e assim termos contribuído na construção de uma relação tributária

¹⁰ Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 37.

mais saudável, na qual sejam respeitados os direitos fundamentais dos cidadãos, entre eles o direito de defesa.”¹¹

3.3. Publicidade e fundamentação das decisões

A vigente Constituição Federal estabelece que:

“todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação”.¹²

E ainda:

“as decisões administrativas dos tribunais serão motivadas e em sessão pública, sendo as disciplinares tomadas pelo voto da maioria absoluta de seus membros”.¹³

Pode parecer que o dever de fundamentar não existe para a autoridade administrativa, mas apenas para a judiciária. Não é assim. O dever de fundamentar decisões do Poder Público existe, sim, sempre que seja necessário preservar-se o direito de defesa do cidadão. Em outras palavras, toda e qualquer decisão do Poder Público que invade a esfera de direitos do cidadão, e que não tenha caráter simplesmente político, como ocorre com os atos legislativos, há de ser necessariamente fundamentada. É que uma decisão só pode ser questionada se conhecida sua fundamentação. Sem a devida fundamentação, portanto, ocorre o cerceamento do direito de defesa.

Em se tratando de decisões proferidas por órgãos colegiados é imprescindível a fundamentação de cada um dos votos que a compõem, especialmente dos votos divergentes. Essa fundamentação só é desnecessária quando o voto se limita a afirmar que acompanha voto anterior, pois em tal caso a fundamentação daquele estará sendo adotada e não se faz necessária sua reprodução. Havendo divergência, todavia, a fundamentação do voto é imprescindível à sua validade. Por isto, um voto vencido, inteiramente desprovido de fundamentação, deve ser desconsiderado porque desprovido de validade jurídica.

Aspecto relevante da fundamentação dos votos que integram uma decisão de órgão colegiado reside na publicidade das sessões nas quais esses votos são proferidos. É inadmissível uma sessão secreta, onde um dos membros do órgão colegiado pode fundamentar seu voto em razões inteiramente que jamais publicaria, sejam elas relacionadas a suborno, ou a ameaça por parte de autoridades superiores, por exemplo. Os votos, para serem válidos, devem ser fundamentados e proferidos publicamente.

A Constituição admite expressamente, é certo, que a lei pode “limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes”. Tem-se nessa ressalva a restrição máxima admitida. Nenhum voto pode ser validamente proferido em sessão que se realiza sem que as partes sequer saibam de sua ocorrência.

¹¹ Hugo de Brito Machado, “O Responsável Tributário e o Direito de Defesa no Procedimento Administrativo”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 160, Dialética, São Paulo, janeiro de 2009, p. 43.

¹² Constituição Federal de 1988, art. 93, inciso IX.

¹³ Constituição Federal de 1988, art. 93, inciso X.

3.4. Direito à produção de prova

Essencial como instrumento do direito à ampla defesa é o direito à produção de provas, embora no procedimento administrativo tributário o ônus da prova seja, em princípio, da Fazenda Pública. Neste sentido, depois de examinar a legislação e decisões de órgãos de julgamento administrativo sobre o tema, Hugo de Brito Machado Segundo assevera:

“Pelo que se vê, o ônus de provar os fatos constitutivos do direito da Fazenda, direito este exercido através do ato impugnado, é da administração tributária, e não do impugnante, o qual ver-se-ia muitas vezes obrigado a produzir uma impossível ‘prova negativa.’ Na verdade, o que ao impugnante cabe provar são os fatos modificativos, extintivos ou impeditivos do direito da Fazenda Pública.”¹⁴

Realmente, incumbe à Fazenda Pública provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, assim como a ocorrência de fatos constitutivos de infração às regras da legislação específica. Em determinadas situações, todavia, aquele que é colocado como sujeito passivo da obrigação tributária vê-se diante da necessidade de provar suas alegações, porque estas dizem respeito a fatos modificativos ou extintivos do direito da Fazenda, e a ele deve ser assegurado o direito à produção da prova que considerar necessária.

Tem sido frequente a ocorrência, especialmente em órgãos de julgamento da primeira instância administrativa, de situações nas quais é indeferida a prova pericial requerida pelo contribuinte, porque considerada desnecessária, e sobrevém decisão dando pela procedência da ação fiscal sob o fundamento de que o impugnante não comprovou suas alegações. Tais situações suscitam desde logo duas questões da maior importância, que são as de saber o que é uma prova desnecessária, e a quem cabe a escolha do meio de prova nas hipóteses em que mais de um seja cabível.

É evidente que não pode ser desnecessária uma prova, se afinal a autoridade julgadora afirma que o impugnante não provou suas alegações. Necessária é a prova sem a qual a alegação de fatos por aquele que a pleiteia não pode ser admitida como verdadeira. Entretanto, em face do princípio da verdade material, que deve ser respeitado em todos os processos administrativos, não se pode admitir o indeferimento do pedido de produção de provas, quando sem estas o julgamento não possa afirmar claramente essa verdade material, limitando-se a afirmar a ausência desta ou daquela prova. O princípio da verdade material impõe à autoridade julgadora que, mesmo não requerida, a prova seja determinada de ofício sempre que necessária para o esclarecimento de fatos controvertidos.

Neste contexto, é da maior importância a distinção entre a prova desnecessária e a prova impertinente. Desnecessária é apenas a prova com a qual ou sem a qual o julgamento será o mesmo. É desnecessária porque não é apta a influir no julgamento. Situação que ocorre especialmente quando a questão versada, a ser apreciada pela autoridade julgadora, é apenas uma questão *de direito*. É impertinente a prova que não diga respeito à questão, ou às questões de fato suscitadas no caso. E não há dúvida de que a prova a ser denegada é a impertinente.

¹⁴ *Processo Tributário*, 4ª edição, Atlas, São Paulo, 2009, p. 142.

A outra das duas questões referidas é a de saber a quem cabe a escolha de um meio de prova nos casos em que mais de um seja possível. Existem muitos fatos que podem ser comprovados mediante a juntada de documentos, embora esses mesmos fatos possam ser também comprovados mediante perícia técnica. Em tais situações, em que mais de um meio de prova pode ser utilizado, cabe, sem dúvida, àquele que pretende provar, o direito de escolher o meio pelo qual pretende fazer a prova.

Além disto, não há dúvida de que em muitas situações nas quais se discute sobre fatos inerentes à atividade empresarial, e por isto mesmo são objetos de registros contábeis, é muito mais adequada a prova pericial do que a prova documental. Entretanto, na prática o que se tem visto não raras vezes é o indeferimento da prova pericial, com o argumento de que o interessado podia ter produzido prova documental, e não o fez. Dizem então as autoridades, ao fundamentarem a denegação da prova pericial, que esta é desnecessária porque o fato poderia ter sido comprovado mediante documento.

Trata-se de prática arbitrária que além de utilizar indevidamente o conceito de prova desnecessária, contraria flagrantemente o direito do contribuinte de optar por um dos diversos meios de prova, e mais, o princípio da verdade material.

3.5. Local para o exame de livros e documentos fiscais

Outra prática arbitrária que se tem observado na atividade da Administração Tributária, com eventuais repercussões no processo administrativo tributário, diz respeito ao local adequado para o exame de livros e documentos fiscais.

O local onde os agentes fiscais devem examinar livros e documentos do contribuinte é o estabelecimento deste. Não a repartição da Administração Tributária. Indevida, portanto, a exigência feita por alguns agentes fiscais de que o contribuinte apresente livros ou documentos para exame na repartição.

Não se pode esquecer que os livros e documentos do contribuinte a ele pertencem, e eventualmente podem ser necessários ao atendimento de outro agente do Poder Público. E podem ser necessários ao cumprimento de certas obrigações tributárias acessórias, como a escrituração contábil e fiscal. Por tudo isto, é inadmissível a exigência de que sejam oferecidos para exame fora do estabelecimento do contribuinte.

4. Consequência da Denegação do Direito de Defesa

4.1. O interesse da Fazenda em assegurar o direito de defesa

Considerando-se que as violações à garantia do direito ao contraditório e à ampla defesa implicam nulidade do processo administrativo fiscal, é obvio que a Fazenda Pública tem interesse em que sejam evitadas, vale dizer, tem todo o interesse em que seja preservado esse direito. Em outras palavras, a Fazenda Pública é, sem dúvida, a maior interessada na validade do lançamento tributário.

Validade material, porque o crédito tributário corresponde a quantia que lhe é efetivamente devida, e validade formal, porque o procedimento de sua constituição não alberga o vício formal que decorreria do cerceamento do direito de defesa.

4.2. Nulidade por vício formal

Realmente, no processo administrativo tributário no qual ocorre o autocontrole de legalidade por parte da Fazenda Pública há de ser assegurado àquele qualificado como sujeito passivo da obrigação tributária o direito ao contraditório e à ampla defesa. Se isto não acontece, vale dizer, se no referido processo administrativo ocorre cerceamento desse direito do interessado, diz-se que o processo é nulo por vício formal.

É relevante, assim, a tese que sustentamos, segundo a qual a autoridade julgadora administrativa não pode apreciar a alegação de inconstitucionalidade da lei tributária. Se a não apreciação da alegação de inconstitucionalidade da lei fosse, como pretende Alberto Xavier, uma forma de denegação do direito à ampla defesa, teríamos como consequência a nulidade do processo administrativo por vício formal, o que na verdade não acontece.

Seja como for, dizer-se que é nulo por vício formal o processo administrativo tributário de autocontrole da legalidade pela Administração Tributária não significa afirmar que o tributo não é devido. A decisão que acolhe a alegação de nulidade, nesse caso, não examina a substância da questionada relação tributária. Apenas diz que a constituição do crédito tributário pretendido pela Fazenda não se deu validamente, mas não impede que outro lançamento seja feito.

4.3. Direito da Fazenda de fazer outro lançamento

Aliás, o Código Tributário Nacional é até muito benevolente para com a Fazenda Pública, pois reconhece a esta o direito de fazer outro lançamento e lhe concede para esse fim um novo prazo de cinco anos, que começa com o trânsito em julgado da decisão que anula o lançamento por vício formal.¹⁵ Cuida-se de um tratamento excepcional que favorece a Fazenda Pública, a única responsável pela nulidade do lançamento.

Sobre o assunto já escrevemos:

“Nada justifica o referido tratamento excepcional que na verdade pode ser considerado um verdadeiro ‘prêmio’ à Fazenda Pública pelo cometimento de ilegalidade que culminou com a declaração da nulidade do lançamento tributário.”¹⁶

E embora já tenhamos afirmado que não víamos inconstitucionalidade no referido dispositivo, hoje pensamos de outra forma, pois nos parece que o mesmo viola a exigência de razoabilidade, além de ser extremamente injusto.

Relevante é ressaltarmos que a reabertura do prazo para a feitura de um novo lançamento destina-se apenas a permitir que seja sanada a nulidade do lançamento anterior, mas não autoriza um lançamento diverso, abrangente do que não estava abrangido no anterior.¹⁷

¹⁵ Código Tributário Nacional, art. 173, inciso II.

¹⁶ Hugo de Brito Machado, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. III, 2ª edição, Atlas, São Paulo, 2009, p. 508.

¹⁷ Cf. Hugo de Brito Machado Segundo, *Processo Tributário*, 4ª edição, Atlas, São Paulo, 2009, pp. 99/100.