

PROCESSO ADMINISTRATIVO
TRIBUTÁRIO.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,
Professor Emérito das Universidades Mackenzie, Paulista
- UNIP e Escola de Comando e Estado Maior do Exército -
ECEME, Presidente da Academia Internacional de Direito e
Economia e do Conselho de Estudos Jurídicos da Federação
do Comércio do Estado de S.Paulo.

O tema do 24º Simpósio Nacional de Direito Tributário reveste-se de particular atualidade, em face da crise nacional e internacional e da revelação de que, nada obstante a carga tributária chegar a 33% do PIB, todas as

entidades federativas apresentam "deficit público" acentuado, que buscam combater, não pelo corte de despesas, mas pelo aumento de receitas tributárias.

Não entrarei a discutir, neste trabalho, a razão pela qual a incidência tributária sobre a sociedade brasileira é a maior ou das maiores do mundo, conforme o critério adotado. Se, pela mera referência ao PIB, já é superior à dos Estados Unidos e do Japão, o dobro de países como Argentina e México e o triplo da do Paraguai, o certo é que, pelo conceito que leva em conta a relação PIB - capacidade contributiva, só perde para Dinamarca e Suécia, estando em torno de 80%, se considerarmos a capacidade contributiva de 1996, que era de 36% do PIB. E no conceito PIB - capacidade contributiva - qualidade de serviços públicos, é a mais alta carga tributária do mundo, em face de prestar a Federação Brasileira o pior serviço público entre os países desenvolvidos ou emergentes (1).

(1) A Comissão do Centro de Integração Empresa-Escola - CIEE constituída por Renato Ferrari (Coordenador), Ives Gandra da Silva Martins, Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri, Antonio Carlos Rodrigues do Amaral e Luiz

Antonio Caldeira Miretti entende que um sistema tributário deve-se enquadrar em:

"a) pressupostos magnos de:

- certeza jurídica, constituída pela conformidade entre a conduta e a regra da lei;
- segurança jurídica, identificada na garantia de que essa conformidade é inviolável;
- igualdade tributária, patenteada pela observância da capacidade econômica do contribuinte como parâmetro por excelência da tributação;

b) princípios de;

- racionalidade, traduzida na ordenação lógica e coerente de todas as partes do sistema;
- simplicidade, expressa em um mínimo de normas de normas e regras dotadas da necessária precisão e clareza;
- transparência, consistente em revelar porque, o que, o quanto e para que se paga;

c) critérios de:

- diminuição do número de tributos e da carga tributária;
- ampliação da base de incidência e minimização das alíquotas;
- alto índice de cobertura e eficiente funcionalidade;
- neutralidade alocativa;
- não-cumulatividade e não-regressividade, eliminando efeitos "em cascata";
- desoneração de investimentos, exportações, insumos primários e alimentos básicos;
- redução dos procedimentos declaratórios;
- facilidade de recolhimento e de controle da arrecadação, com baixo custo de administração" (Reforma Tributária: Exame e sugestões sobre a nova proposição governamental, CIEE, 1998, p. 32/33).

O certo é que a sociedade brasileira trabalha e paga elevadíssima carga tributária quase que exclusivamente para sustentar os detentores do poder, políticos e burocratas, nas 5.500 entidades federativas, pouco sobrando para o Estado prestar serviços públicos, pois que também toma empréstimos acima de suas possibilidades, destinando parcela destes tributos para o serviço da dívida.

À evidência, neste quadro, a tentação para os deslizes legais, as "tributações" inconstitucionais e a eliminação do direito de defesa do contribuinte inconformado é muito grande, sendo crescente, no país, os atos arbitrários e maculadores da lei suprema praticados pelas autoridades, na desesperada ânsia de obter de uma sociedade exaurida, em recessão e com alto nível de desemprego, cada vez mais recursos. E tal atitude ocorre, apesar da redução da "performance" econômica nacional, provocada pela alta carga tributária, juros externos e câmbio sobrevalorizado até o início do ano, que desencadeou a atual crise nacional, e pelo "protecionismo às avessas" a favor dos

produtos importados, que sequer suportam a carga cumulativa, incidente apenas sobre produtos brasileiros (CPMF, COFINS e PIS) (2).

Neste quadro "kafkiano", o Governo Federal vem pedindo sucessivos esforços da sociedade para o pagamento de cada vez mais tributos, prometendo o que não cumpre, ou seja, a redução de despesas. Recorde-se, a título exemplificativo, o

(2) Escrevi sobre o início da crise cambial: "Hoje, graças à intransigência de um Franco e a irracionalidade de outro, o Brasil caminha pela maior crise econômica por que já passou, tendo eu, todavia, a esperança de que a sociedade brasileira e o mercado (mais do que os 5.500 governos da Federação), como sempre, encontrem uma vereda, que teria que passar, necessariamente, pelo desmonte do corporativismo, pela eliminação dos privilégios de políticos e burocratas no poder, por uma diminuição do tamanho da Federação, pela redução da carga tributária condicionada à redução dos preços beneficiados e capaz de gerar empregos e desenvolvimento, se os governos não perturbarem o trabalho do povo. E creio que a monitoração temporária do câmbio, sem moratória, seria uma solução adequada no momento, mesmo a custo de uma desvalorização superior do real, pois dimensionaria, no tempo, o verdadeiro valor da nossa moeda. Sem, todavia, reduzir o tamanho da Federação e dos desperdícios públicos, não há nenhuma esperança nos horizontes do país" (Os dois Francos e o Brasil, Jornal da Tarde, 6/2/99, p. 2-A).

denominado "pacote 51" de Novembro de 1997, em que a sociedade fez sua parte e o Governo, não só não fez a sua, como aumentou, consideravelmente, o "deficit" e os gastos públicos, em acintoso desrespeito à sua palavra e à sociedade que atendeu a seus apelos (3).

(3) *Auspicioso início de tomada de consciência da necessidade de mudança de estilo de Governo, foi a 1ª reunião dos governadores com o Presidente da República (26/2/99) em que todos entenderam --menos o imprevisível Governador de Minas Gerais-- que a receita para corrigir o "deficit" público é a redução de despesas. D.R. Myddelton lembra que: "Nature and purpose. If it is the government's duty to enforce law and order, as probaly most people would agree, then there is nothing necessarily wrong in the government using force (or the theat of force, which amounts to the same thing) to collect taxes, at least thouse taxes needed to yield sufficient revenue to pay for defence and law and order. But the nature of the ultimate sanction must not be forgotten: it is one of the reasons for keeping taxes as low as possible, and for treating all taxpayers equally under the tax laws. Is is also a reason for reducing the government's economic activities to a minimum, force since the government's tax revenue ultimately depends on force, the higher total tax revenue as a proportion of national income, the more the economy is based on force rather than on voluntary transactions. Taxes do not transfer spending just from the private to the public sector, from individuals to the collective sector, but from the voluntary to the compulsory sector" (The Power to Destroy - A study of the Bristish tax system, Johson Publications, London, 1969, p. 17).*

Para garantir, pois, as receitas legais e ilegais que objetiva, em todas as esferas de poder, há movimento para reduzir os direitos do contribuinte à discussão administrativa, a fim de que paguem, sem discutir, mesmo aquilo que o Erário não tem direito.

Nesta virada do século, no Brasil, há forte tendência ao absolutismo fiscal, com uma enorme produção legislativa e normativa infralegal objetivando garantir receitas, a qualquer custo, principalmente à custa da eliminação do direito de defesa, razão pela qual se impunha a realização de Simpósio para examinar se tal tendência está de acordo com os princípios constitucionais que regem a matéria, visto que toda a Democracia só o é quando assegura, em plenitude, este direito, de rigor inexistente nas ditaduras ou nos regimes de exceção (4).

(4) Ao elogiar o texto constitucional, Celso Bastos esclarece: "Por ampla defesa deve-se entender o asseguramento que é feito ao réu de condições que lhe possibilitem trazer para o processo todos os elementos tendentes a esclarecer a verdade. É por isso que ela assume múltiplas direções, ora se traduzirá na inquirição

de testemunhas, ora na designação de um defensor dativo, não importando, assim, as diversas modalidades, em um primeiro momento. Por ora basta salientar o direito em pauta como um instrumento assegurador de que o processo não se converterá em uma luta desigual em que ao autor cabe a escolha do momento e das armas para travá-la e ao réu só cabe timidamente esboçar negativas. Não, forçoso se faz que ao acusado se possibilite a colocação da questão posta em debate sob um prisma conveniente à evidenciação da sua versão.

É por isso que a defesa ganha um caráter necessariamente contraditório. É pela afirmação e negação sucessivas que a verdade irá exsurgindo nos autos. Nada poderá ter valor inquestionável ou irrefutável. A tudo terá de ser assegurado o direito do réu de contraditar, contradizer, contraproduzir e até mesmo de contra-agir processualmente. Ligados historicamente ao direito penal, hoje, por força do novo Texto, trata-se de uma garantia aos acusados em geral.

É certo que já havia debaixo da Constituição anterior um labor extremamente meritório, tanto no âmbito doutrinário quanto jurisprudencial, no sentido de estender as garantias em questão além do processo penal.

A nova redação do Texto, contudo, tem o condão de constitucionalizar esta tendência, positivando-a no nível do direito expresso.

Em princípio, pois, não há senão que se tecer encômios a este alargamento. Por mais que, em certos casos, ele possa se afigurar desnecessário, ou mesmo desprezível, o certo é que calha muito bem em um Estado de Direito que ninguém seja apenado senão depois de uma defesa contraditória" (grifos meus) (Comentários à Constituição do Brasil, 2º volume, Ed. Saraiva, 1989, p. 266).

É o que passo a fazer, ao responder às questões formuladas pela Comissão Organizadora do XXIV Simpósio Nacional de Direito Tributário.

"1) A Constituição Federal de 1988 assegura ao contribuinte o processo administrativo fiscal como instrumento de acertamento da relação tributária?"

O artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal tem a seguinte redação:

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

O texto merece alguma reflexão. O inciso LIV já assegura a todo o cidadão ou residente o devido processo legal, a que o contraditório é inerente. Do direito americano ("due process of law") e da emenda nº V à Constituição dos Estados Unidos vem

a garantia maior de uma democracia, de que ninguém será condenado sem que lhe seja assegurado o direito de defesa, representando o inciso LIV de nossa Carta a segurança de que tal direito é um princípio constitucional no país (5).

O constituinte, todavia, quer além. Decidiu especificar de que forma tal direito de defesa deveria ser exercido e transformou em princípio constitucional também a explicitação. Declarou que o devido processo legal:

(5)Está a emenda V da Constituição Americana assim redigida: "Nenhuma pessoa será obrigada a responder por um crime capital ou infamante, salvo por denúncia ou pronúncia de um grande juri exceto em se tratando de casos que, em tempo de guerra ou de perigo público, ocorram nas forças terrestres ou navais, ou na milícia, quando em serviço ativo; nenhuma pessoa será, pelo mesmo crime, submetida duas vezes a julgamento que possa causar-lhe a perda da vida ou de algum membro; nem será obrigada a depor contra si própria em processo criminal ou ser privada da vida, liberdade ou propriedade sem processo legal regular (*due process of law*); a propriedade privada não será desapropriada para uso público sem justa indenização" (A Constituição Norte-Americana e seu significado atual, Edward S. Corwin, ed. Jorge Zahar Editor, 1978, p. 378).

- 1) é direito de todos os litigantes;
- 2) é direito que deve ser exercido nos processos administrativos e judiciais;
- 3) que quem for alvo de acusação de qualquer natureza tem tal garantia;
- 4) que o contraditório é a consequência deste direito;

e mais do que isto:

- 5) que a ampla defesa, além do "singelo contraditório", é a característica maior do litígio administrativo ou judicial;
- 6) que todos os recursos e meios inerentes a seu exercício são assegurados pela Constituição.

A clareza do texto constitucional e a utilização de expressões esclarecedoras como: "litigantes", acrescido de "acusados em geral" e "contraditório", acrescido de "ampla defesa", sobre não distinguir o cabimento de tais meios

nos "processos administrativos e judiciais", dá a cristalina, meridiana, exuberante demonstração de que não qualquer "defesa protocolar", mas a defesa "ampla", "lata", "larga", "sem obstáculos" é assegurada pelo constituinte (6).

(6) José Cretella Júnior esclarece: "Cabe à teoria geral do processo a explicitação e a disciplinação dos "meios e recursos" de que pode socorrer-se o indiciado em processo penal e administrativo, quando a autoridade competente cerceia ou tenta cercear qualquer dos meios invocados pelo prejudicado para a produção de sua defesa. Entre eles, por exemplo, o mandado de segurança, a ação ordinária, o habeas corpus. A ampla defesa ou plena defesa é referida por várias Constituições, como a de 1969, art. 153, § 15 ("a ampla defesa, com os recursos a ela inerentes"); a de 1967, art. 150, § 15 (ipsis litteris); a de 1946, art. 141, § 25 ("É assegurada aos acusados pela defesa, com todos os meios e recursos essenciais a ela, desde a nota de culpa, que, assinada pela autoridade competente, com os nomes do acusador e das testemunhas, será entregue ao preso dentro em vinte e quatro horas"); e de 1937, art. 122, inc. XI, último período ("a instrução criminal será contraditória, asseguradas antes e depois da formação de culpa as necessárias garantias da defesa"); a de 1946, art. 113, inc. XXIV ("A lei assegurará aos acusados ampla defesa, com os meios e recursos essenciais a esta"); a de 1891, art. 72, § 16 ("Aos acusados se assegurará na lei a mais ampla defesa, com todos os recursos e meios essenciais a ela, desde a nota de culpa, entregue em 24 horas ao preso e assinada pela autoridade competente com os nomes do acusador e das testemunhas"). E a de 1988, art. 5º, LV" (Comentários à Constituição Brasileira de 1988, vol. I, Ed. Forense Univ., 1989, p. 534).

Ora, o processo administrativo é a decorrência natural da divergência de interpretação entre o Fisco, que deseja receber determinada receita que considera devida, e o contribuinte, que não a quer entregar por entendê-la indevida. Para esta tensão, há necessidade de uma solução processual, que os artigos 142 e 145 do CTN colocam como de revisão do lançamento, estando ambos assim redigidos:

"Art. 142 Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível";

"Art. 145 O lançamento regularmente

notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I. impugnação do sujeito passivo; II. recurso de ofício; III. iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149".

Tal revisão constitui autêntico processo administrativo e, se assegurado, por lei complementar, ou com eficácia de, até 5 de outubro de 1998, passou a ser cláusula pétrea constitucional, a partir daquela data, por força do artigo 5º, inciso LV, da lei suprema e de forma muito mais alargada, pois tal revisão deve assegurar amplo e incontestável direito ao contraditório e à defesa, sem limitações que possam reduzi-lo. E tal direito não poderá mais ser retirado, sequer por emenda constitucional, pois vedada a sua supressão por força do artigo 60, § 4º, inciso IV, da Constituição Federal, assim redigido:

*"§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
... IV. os direitos e garantias*

individuais" (7).

(7) Quase todo o processo administrativo tributário é o embrião, se decidido favoravelmente ao fisco, de um processo crime decorrencial, por força dos arts. 1º e 2º da lei 8137/90, assim redigidos:

"Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I. omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II. fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III. falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV. elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V. negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão, de 2 a 5 anos, e multa.

§ único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inc. V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I. fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II. deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria

Em face do atrás exposto, entendo que a Constituição Federal assegura ao contribuinte o processo administrativo fiscal, com ampla defesa e contraditório garantidos, não podendo haver limitação a recursos e nem aos meios necessários para que tal ampla defesa se processe. Não há possibilidade, no direito brasileiro, de restrições ao processo administrativo ou à defesa do contribuinte, como instrumento de acerto da relação tributária.

recolher aos cofres públicos;

III. exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV. deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V. utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

*Pena - detenção, de 6 meses a 2 anos, e multa",
que praticamente colocam como delito qualquer ação, mesmo que culposa do contribuinte, que possa implicar falta de recolhimento tributário.*

2) Nos lançamentos por homologação, a decadência começa a correr a partir do fato gerador ou após esgotados os 5 anos para homologação de pagamento antecipadamente efetuado pelo contribuinte? É constitucional a exigência de depósito, total ou parcial, do valor exigido pela Fazenda Pública, como condição para o exame do recurso administrativo do contribuinte?

Já escrevi sobre a matéria o seguinte:

"Pergunta-se se não haveria uma exceção perigosa ao princípio do art. 173, item I, que diz: "Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos, contados: I. do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado". Entendemos que não, eis que, bem ou mal, o legislador assim dispôs: aumentou o prazo decadencial para a hipótese do item II como reduziu o prazo para a hipótese do § único. Tal

parágrafo, sendo explicativo, diminuiu para 5 anos corridos a decadência, se as medidas preparatórias, a que se refere, forem iniciadas antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. A mesma hipótese redutora ocorreu quando da enunciação do § 4º do art. 150, assim redigido: "Art. 150 - § 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação", onde, salvo as hipótese de dolo, fraude ou simulação para os quais prevalece o prazo do item I do art. 173, a decadência é de 5 anos corridos a partir da ocorrência do fato gerador".

É evidente que o prazo em que a decisão definitiva nascerá não poderá ser superior a 5 anos (a meu ver) e 5 anos

e 4 meses (prazos à disposição do contribuinte de 120 dias no máximo, para suas impugnações e recursos) na opinião dos que adotam a "prescrição intercorrente", risco de, por prescrito o direito à ação, ficar extinto o crédito tributário, nos termos da legislação tributária.

Parece-me a interpretação mais adequada.

Quanto à hipótese do parágrafo primeiro, tenho entendido --e a maioria da doutrina comigo-- que o prazo de 5 anos referido estará sempre vinculado a uma medida preparatória iniciada antes do primeiro dia do exercício posterior ao que o lançamento poderia ter sido efetivado. Nesta hipótese, a decadência ocorreria em prazo menor. Se a medida preparatória fosse iniciada após o primeiro dia do exercício posterior referido, automaticamente prevaleceria a hipótese do "caput" e não os 5 anos, representativos de um prazo redutor" (8),

(8) Comentários ao Código Tributário Nacional, volume 2, ed. Saraiva, 1998, p. 418.

pois entendo que o lançamento por homologação implica a homologação posterior, real ou tácita, por parte da autoridade, de uma declaração prévia, com perfil de auto-lançamento, apontada pelo contribuinte.

É interessante que, nos primórdios do CTN, o lançamento por homologação era chamado de auto-lançamento.

Está o artigo 150 do CTN assim redigido:

"O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa",

devendo-se nele ser realçado dois aspectos essenciais.

O primeiro diz respeito à natureza do tributo, que admite a antecipação do pagamento, antecipação esta que autoriza o Erário a considerá-lo lançamento e executá-lo, na recepção da informação, independentemente do processo administrativo.

Discutiu-se, no passado, se teria o Fisco direito à execução mediante a simples comunicação do contribuinte --como no caso das GIAS do ICM--, sem que o processo administrativo fosse instaurado, entendendo as Cortes administrativas e judiciais, que, por ser a execução decorrencial do "auto-lançamento" do contribuinte, tal caminho se tornava desnecessário, pois o "auto-lançamento", como tido no passado, implicava a concordância do contribuinte com os termos de sua declaração.

A consequência natural da jurisprudência

administrativa e judicial, foi que o lançamento por homologação decorre da forma como o legislador complementar idealizou-o, podendo ocorrer antes ou até no máximo cinco anos da declaração ou da antecipação de pagamento por parte do contribuinte. E tal prazo é decadencial, pois extingue o crédito, na dicção da lei complementar (§ 4º do art. 15) (9).

(9) É de se lembrar a lição clara de Fátima Fernandes Rodrigues de Souza: "Nem se diga que tal conclusão resultaria da interpretação sistemática das normas do § 4º do art. 150 e do art. 173 do CTN. A harmonização entre essas duas disposições, de longa data feita pela doutrina e pela jurisprudência, está em que o primeiro cuida da decadência nas hipóteses em que o contribuinte declara e recolhe o imposto antecipadamente, pois tal conduta permite à autoridade fiscal ter ciência de que o fato gerador ocorreu, o que é imprescindível para caracterizar a inércia que leva à caducidade do direito; já o art. 173 disciplina o instituto em outras hipóteses, sempre levando em conta o momento da ciência da Administração quanto à ocorrência do fato tributário, a saber, nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por declaração e naqueles em que, embora a modalidade seja a de lançamento por homologação, o contribuinte não procede ao "auto-lançamento" como a lei determina, impedindo que o fato gerador chegue ao conhecimento da autoridade fiscal" (Revista dos Tribunais, Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas nº 17, Ano 5, nº 17, out/dez de 1996, p. 48).

E o segundo aspecto decorre do próprio texto legislativo, que claramente refere que o lançamento será tido por homologado, decorridos 5 anos do pagamento antecipado (entendo da comunicação do contribuinte quanto ao pagamento a ser realizado no futuro, nas hipóteses em que a lei permitir a declaração antecipada). E, repito, com a extinção do crédito!!!

Ou a jurisprudência administrativa e judicial terá que ser alterada, justificando-se a instauração de todo um processo administrativo antes da execução, nos casos de lançamento por homologação, ou sua manutenção implicará necessariamente a derrubada, no STF, da interpretação hospedada pelo STJ, de que a decadência começa a ocorrer apenas 5 anos após o esgotamento do prazo para a homologação, tornando o ato antecipatório a que se refere o artigo 150, de nenhuma relevância, seja para o então denominado "auto-lançamento", seja para qualquer execução fiscal, à falta de lançamento prévio, com o direito ao devido processo administrativo

(10).

(10) "ICMS - DECADÊNCIA - CONTAGEM DO PRAZO

Recurso Especial nº 101.407/SP (96/0044866-3)

Relator: O Exmo.Sr. Min. Humberto Gomes de Barros

Recte: Estado de São Paulo (Fazenda Nacional)

Recorrido: Missiato S/A. Ind. e Comércio

Advogados: Drs. Carla Pedroza de Andrade e Outros e José Luiz Mattheus e Outros

EMENTA: Tributário - Sociedade - Dissolução Irregular - Sócio-Gerente - ICMS - Constituição de Crédito Tributário - Decadência - Prazo (CTN art. 173).

I - O art. 173, I do CTN deve ser interpretado em conjunto com seu art. 150, § 4º.

II - O termo inicial da decadência prevista no art. 173, I do CTN não é a data em que ocorreu o fato gerador.

III - A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento (CTN, art. 150, § 4º).

IV - Se o fato gerador ocorreu em 1980, a decadência opera-se em 1º de janeiro de 1991.

ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar provimento ao recurso. Votaram com o Sr. Ministro Relator os Srs. Ministros Milton Luiz Pereira, José Delgado e Garcia Vieira. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Demócrito Reinaldo.

Brasília, 14 de agosto de 1997 (data do julgamento).

Ministro Humberto Gomes de Barros - Presidente e Relator"
(Revista Dialética de Direito Tributário nº 27, dez/97, p. 186).

Entendo, pois, que a decadência começa a ocorrer a partir do fato gerador da obrigação.

2-a) A segunda sub-questão já, de certa forma, respondi, ao tratar da primeira. Se a Constituição impõe ao Poder Executivo, nos processos administrativos, o direito ao contraditório e a ampla defesa, não há como admitir retirar meios e recursos ao contribuinte para discutir questões tributárias, sempre que o processo administrativo venha a ser examinado por uma Corte independente, constituída por membros da Fazenda e dos contribuintes, que são as Cortes de 2ª instância (11).

(11) Os "capita" dos artigos 1º e 2º da Lei 9784/99 estão assim redigidos:

"Art. 1º. Esta Lei estabelece normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal direta e indireta, visando, em especial, à proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração.

...

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

É de se lembrar que o processo administrativo, na primeira instância, implica sérias limitações para o contribuinte, que, após impugnação ofertada, deve apenas aguardar a decisão de agentes do Erário especialmente designados para promover a revisão.

A decisão do STF de que não está a Fazenda obrigada a oferecer um duplo grau de jurisdição administrativa, dada máxima vênia, não me parece a mais adequada, podendo ser reexaminada à luz de novos argumentos. O principal deles é que a "ampla defesa", o "contraditório", os "meios e os recursos a ele inerentes", são pertinentes não só ao processo judicial, mas ao processo administrativo. Admitir que, no Judiciário, o "duplo grau de jurisdição" assegura tais garantias constitucionais e no "processo administrativo" não, é, à evidência, utilizar-se de dois pesos e duas medidas, para dizer que o adjetivo "ampla" tem dois significados: um na

público e eficiência",

em clara demonstração de que o respeito à Constituição é fundamental para o "devido processo legal administrativo".

esfera judicial, outro na esfera administrativa e que aquilo que o constituinte pretendeu assegurar em igualdade de condições, deve ser interpretado de forma oposta ao desiderato supremo, privilegiando apenas o Estado, os Governos, os detentores do Poder e não a sociedade! Creio, com todo o devido respeito à primeira abordagem da questão pelo Colendo Supremo Tribunal Federal, constituído de excelentes juristas, que não hospeda a melhor exegese do dispositivo (12).

(12) "SERVIÇO DE JURISPRUDÊNCIA

D.J. 25/08/95

EMENTÁRIO Nº 1797-02

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE nº 1049-2/DF - Medida Cautelar

Requerente: CONFED. NAC. DOS TRABALHADORES METALÚRGICOS

Requeridos: PRESIDENTE DA REPÚBLICA E CONGRESSO NACIONAL

EMENTA: CONSTITUCIONAL. PREVIDENCIÁRIO. 13º SALÁRIO: SUA NÃO INTEGRAÇÃO NO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO PARA O CÁLCULO DE BENEFÍCIO. RECURSO: OBRIGATORIEDADE DO DEPÓSITO DA MULTA IMPOSTA. BENEFÍCIOS: PRAZO DE CARÊNCIA. ABONO DE PERMANÊNCIA: EXTINÇÃO. PECÚLIO: EXTINÇÃO. Lei 8212, de 1991, § 7º do art. 28 e art. 93, com a redação da lei 8870/94. Art. 25, inc. II e art. 82 da Lei 8213, de 1991, com a redação da Lei 8870, de 1994.

I. Suspensão cautelar da eficácia do art. 93 da Lei 8212, de 1991, com a redação da Lei 8870/94, estabelece que "o recurso contra a decisão do INSS que aplicar multa por infração a dispositivo da legislação previdenciária só terá seguimento se o interessado o instruir com a prova do depósito da multa atualizada monetariamente, a partir da

data da lavratura" (voto vencido do Relator).

II. Indeferimento da cautelar relativamente aos demais dispositivos legais escoimados de inconstitucionais (voto do relator).

III. Indeferimento da cautelar relativamente a todos os dispositivos acoimados de inconstitucionais: § 7º do art. 28 e art. 93 da Lei 8212/91, com a redação da lei 8870/94, bem assim do inc. II do art. 25 e do art. 82 da Lei 8213, de 1991, com as alterações da Lei 8870, de 1994.

ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do STF, em Sessão Plenária, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por decisão unânime, indeferir o pedido de medida liminar de suspensão do § 7º do art. 28 da lei 8212, de 24/7/91 com a redação dada pela lei 8870, de 15/04/94, bem como do inciso II do art. 25 e do art. 82, da Lei nº 8213, de 24/7/91, com a redação dada pela lei 8870/94. E, por maioria de votos, também indeferir o pedido de medida liminar de suspensão do art. 93 da Lei 8212/91 com a redação dada pela Lei nº 8870/94, vencido o Sr. Relator, que deferia a medida liminar para suspender, até a decisão final da ação, a eficácia deste dispositivo. Votou o Sr. Presidente. ausente, ocasionalmente, o Sr. Min. Maurício Corrêa".

Há decisão mais recente da Suprema Corte no mesmo sentido:
"RE nº 239.243-DF

Relator: Min. SYDNEY SANCHES

EMENTA: DIREITO CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO.

RECURSO ADMINISTRATIVO: DEPÓSITO PRÉVIO. AMPLA DEFESA.

1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar, a 12 de novembro de 1997, o R.E. nº 210.246, firmou entendimento no sentido de que a exigência do depósito, para efeito de recurso administrativo, não viola o princípio da ampla defesa.

2. Precedentes das Turmas.

Em minha opinião, portanto, não é constitucional o depósito total ou parcial do valor exigido pela Fazenda Pública como condição para o exame do recurso administrativo do contribuinte, não valendo, sequer, o argumento de que, nas pequenas entidades federativas (municípios com 9 vereadores), não há quadros para a criação de Cortes administrativas. O argumento fático não pode se opor ao claro texto constitucional, que identifica os mais amplos direitos do contribuinte aos processos administrativo e judicial, sem direito a restrição de seus direitos por legislação infraconstitucional (13).

3. R.E. conhecido e provido, para o indeferimento do Mandado de Segurança, ficando, em consequência, cassada a medida liminar.

4. Custas "ex-lege". (Informativo STF, Brasília 10/3/1999 nº 140, p. 3).

(13) Inúmeras decisões judiciais têm sido concedidas contra a exigência do depósito dos 30% da Lei nº 9532/97:

"22ª VARA FEDERAL - JUÍZA VESNA KOLMAR

PROCESSO Nº 98.0023555-8.

A controvérsia cinge-se ao exame da legalidade da exigência de depósito para interpor recurso na via administrativa.

A exigência de depósito prévio para a apreciação de recurso na esfera administrativa, contida na legislação

atacada, fere o princípio da ampla defesa consagrado na Constituição Federal (art. 5º LV).

"Art. 5º ... 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".

A Lei Maior conferiu ao administrado a possibilidade de interpor recursos para o superior hierárquico, objetivando preservar a legalidade administrativa.

A legislação na qual a autoridade coatora fundamenta o seu ato, ao condicionar o exame do recurso ao depósito, contraria o disposto nos Arts. 5º XXXIV, XXXV e LV, da Constituição Federal.

O contribuinte tem assegurado constitucionalmente o direito a ampla defesa na esfera administrativa, que não pode ser cerceado com a exigência de depósito prévio.

Os Tribunais pacificaram esse entendimento ao decidirem a respeito da exigência de prévio depósito da multa para a interposição de recurso na esfera administrativa, cita-se algumas decisões:

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO - "O arcaico instituto do depósito prévio de metade do valor da multa como condição para interposição de recurso administrativo encontra-se banido do nosso ordenamento jurídico, por força dos preceitos inscritos no art. 5º, XXXIV (direito de petição) XXXV (princípio da jurisdição única) e LV (princípio da ampla defesa)" (Ap. em MS nº 93.01.180790, GO, TRF, 1ª Região, 3ª T., Rel. Vicente Leal, DJU - II de 8/08/94, pág. 41.760).

É no mesmo sentido o entendimento firmado pelo Tribunal Regional da 5ª Região:

"MANDADO DE SEGURANÇA. PROCESSO ADMINISTRATIVO. RECURSO. DEPÓSITO PRÉVIO. OFENSA AO PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA.

I - Ofende o princípio da ampla defesa, a exigência de depósito prévio equivalente ao valor da multa, para a

3) A estipulação de um prazo para propositura de ação anulatória a partir da decisão de 1ª instância administrativa --como o de 180 dias previsto no art. 33 da MP nº 1699-- é compatível com as normas da Constituição e do CTN pertinentes à matéria? Em caso de compatibilidade, trata-se de prazo de decadência ou de prescrição?

apreciação de recurso na instância administrativa.

II - Remessa oficial improvida" (REO nº 31.385-AL (93.05.2360-3), DJU 5/05/95, pág. 26.971).

"CONSTITUCIONAL. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. PROIBIÇÃO DE QUAISQUER ÓBICES AO SEU LIVRE EXERCÍCIO, INTELIGÊNCIA DO ART. 5º, LV DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

A Constituição Federal não estabelece nenhum empecilho à análise de recurso administrativo, tais como depósito como garantia de instância, donde se deduz que todas as normas infra-constitucionais que impuserem quaisquer obstáculos devem ser consideradas ante o comando supremo.

Apelo e remessa oficiais improvidos" (Apelação em MS nº 49475-SE (95.05.160011-9, Rel. Juiz Francisco Falcão, DJU II, 25/08/95, pág. 54.437).

Isto posto, julgo procedente a ação e concedo a segurança para determinar ao impetrado que receba e processe o recurso administrativo independentemente de depósito prévio". No mesmo sentido decisão prolatada no MS 98.0029975-0 da 17ª Vara Cível em São Paulo - Juíza Federal Substituta Leila Paiva, entre outros.

A Medida Provisória nº 1699, cuja reedição em vigor na data deste trabalho assumiu o nº 1770/46 (de 11/02/99), em seu artigo 33 assim redigido:

"O direito de pleitear judicialmente a desconstituição de exigência fiscal fixada pela primeira instância no julgamento de litígio em processo administrativo fiscal regulado pelo Decreto nº 70.235, de 1972, extingue-se com o decurso do prazo de 180 dias, contados da intimação da referida decisão.

§ 1º No caso em que for dado provimento a recurso de ofício, o prazo previsto no "caput" começará a fluir a partir da ciência da primeira decisão contrária ao sujeito passivo.

§ 2º Não se aplica à hipótese de que trata este artigo o disposto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932, e no art. 2º do Decreto-lei nº 4597, de 19 de agosto de 1942.

§ 3º A decisão administrativa final que eventualmente fixe exigência superior à

definida pela primeira instância de julgamento, enseja a abertura de novo prazo, como previsto no "caput", para desconstituição da exigência fiscal",

impõe limitação de apenas 180 dias para a propositura de ação anulatória. Trata-se, pois, de prazo prescricional, pois diz respeito ao direito à ação.

Há, portanto, incompatibilidade manifesta entre o dispositivo e o artigo 174 do CTN, que cuida dos prazos prescricionais, para a execução de crédito definitivamente constituído. Um outorga ao Erário prazo de 5 anos para propor a ação; outro outorga ao contribuinte, para anular o lançamento ou o "crédito tributário", um prazo de apenas 180 dias.

O princípio da isonomia fica, à evidência, atingido, já tendo, no passado, a Suprema Corte declarado que a correção monetária, mesmo sem lei, à época, era devida nas repetições de indébito, por ser devida, por força de lei, nas execuções fiscais. Aquela decisão, que data de

1975, hospedou o tratamento isonômico, inclusive influenciando o legislativo posteriormente, ficando assim versada:

"RE 84.350/SP - Relator Min. Leitão de Abreu. Recte. Fabril S/A. (Adv. Antonio Jacinto Caleiro Palma). Rec. do Estado de São Paulo (Adv. Amaro Pedrosa de Andrade Filho).

Decisão: Conhecido em parte e nesta parte provido nos termos do voto do Relator. Unânime - 2ª T. 4 de junho de 1976.

EMENTA: Correção monetária na repetição de indébito fiscal. É devida, seja por via de interpretação extensiva, seja por aplicação analógica (CTN, art. 108, I) quando prevista em lei para o caso em que o contribuinte, ao invés de pagar para repetir, deposita para discutir.

Os juros moratórios na restituição do indébito fiscal contam-se a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar (CTN, art. 67, § único). Honorários de advogado fixados de acordo com a lei processual

(art. 22, § 3º do C.F.C). Recurso conhecido e provido, em parte" (grifos meus) (14).

O princípio da isonomia é não apenas um princípio constitucional, mas um dos cinco fundamentos maiores dos direitos e garantias individuais, tanto que está veiculado no "caput" do art. 5º da lei suprema, nos termos seguintes:

"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: ...",

sendo reiterado no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, com a seguinte dicção:

(14) *A correção monetária de débitos fiscais perante o ordenamento jurídico brasileiro*, Co-ed. Asociación Argentina de Derecho Comparado, Asociación Interamericana de la Tributación, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1976, p. 41.

Não apenas por este aspecto parece-me inconstitucional a disposição mencionada.

A lei complementar, em matéria tributária, é explicitadora da Constituição. Já escrevi, sobre ela, que:

"Em direito tributário, como, de resto, na grande maioria das hipóteses em que a lei complementar é exigida pela Constituição, tal veículo legislativo é explicitador da Carta Magna. Não inova, porque senão seria inconstitucional, mas complementa, esclarecendo, tornando clara a intenção do constituinte, assim como o produto de seu trabalho, que é o princípio plasmado no Texto Supremo.

É, portanto, a lei complementar norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os comandos de aplicação da legislação ordinária, razão pela qual, na hierarquia das leis, posta-se acima destes e abaixo daqueles. Nada obstante alguns autores entendam que tenha campo próprio de atuação --no que têm razão--, tal

esfera própria de atuação não pode, à evidência, nivelar-se àquela outra pertinente à legislação ordinária. A lei complementar é superior à lei ordinária, servindo de teto naquilo que é de sua particular área mandamental.

O ordenamento jurídico dos países civilizados hospeda normas de princípios, de integração, de organização, de comportamento e sancionatórias.

As primeiras são aquelas plasmadas na Constituição. As de integração são normas que permitem a fluência do sistema constitucional vinculado à prática das normas comportamentais. As de organização dizem respeito àquelas produtoras, executoras e fiscalizadoras da ordem jurídica e as sancionatórias aquelas aplicadas a punir ou premiar comportamentos legais.

Os direitos individuais são normas superiores que exteriorizam princípios constitucionais. Apesar da resistência de certos autores à expressão "normas constitucionais", a matriz da expressão autoriza sua utilização. As leis de

organização judiciária ou que conformam o Poder Público, habilitando-o a exercer as funções que lhe são próprias, estão entre as normas de organização, sendo de comportamento as que permitem, proíbem ou se omitem a regular a ordem. São sancionatórias aquelas que punem o descumprimento ou premiam (sanções premiaias) determinados comportamentos.

A utilização no campo do direito das normas de integração, em escala intermédia, permite que o sistema plasmado na Constituição tenha contextura capaz de dar estabilidade à exação dos diversos poderes tributantes.

É, pois, a lei complementar uma garantia de estabilidade do sistema, não permitindo que cinco mil Municípios, vinte e seis Estados e a União tenham sistemas próprios, assim como o pagador de tributos, que na Federação pode livremente viajar ou alterar seu domicílio, à luz dos mesmos princípios gerais que regem o sistema"

(15).

Discutiu-se, no passado, se o artigo 174 do CTN seria ou não matéria de lei complementar, tendo prevalecido, após algumas decisões inconclusivas do Tribunal Federal de Recursos, a interpretação de que a matéria prescricional diz respeito ao próprio direito material e que o artigo 174 do CTN só poderia ser alterado por lei complementar.

Hoje, já não mais remanesce dúvidas sobre a natureza da prescrição. No passado, o saudoso jurista, José Carlos Faleiro, lembrando o direito italiano, defendeu a tese de que não só no campo do direito material, mas também naquele do direito formal as relações incididas pela prescrição se situavam.

A prescrição, como a decadência, atinge o próprio direito substantivo, muitos países não distinguindo os dois institutos, que, no direito

(15) *Comentários à Constituição do Brasil*, 6º vol., tomo I, Ed. Saraiva, p. 73/75.

tributário, remanescem, o primeiro para extinguir a potencialidade executiva do crédito constituído e a segunda para fulminar a própria constituição do crédito.

A tese, portanto, de que sendo a prescrição matéria exclusiva de direito processual, permitiria ser veiculada por leis ordinárias, está afastada, na medida em que a sua comprovação elimina a própria ação. Onde há prescrição, não há ação que prospere, sendo, pois, um elemento material de extinção de direitos, e não processual de sua confirmação (16).

(16) José Carlos de Souza Costa Neves, apesar de reconhecer ser instituto de direito material, distingue a decadência da prescrição, da seguinte forma: "SEMELHANÇAS E DIFERENÇAS ENTRE A DECADÊNCIA E A PRESCRIÇÃO.

a) A decadência extingue um direito; a prescrição extingue a ação que preserva um direito.

b) A decadência tem a contagem de seu prazo iniciada no instante em que o direito nasce; a prescrição tem o seu prazo iniciado desde o instante em que o direito é ofendido, postergado ou ameaçado.

c) Na decadência, o prazo flui inexoravelmente, jamais sendo interrompido ou suspenso; na prescrição, várias são as hipóteses de suspensão ou interrupção de prazo: 1) no CTN - arts. 151, parágrafo único, 172 parágrafo único, 179, § 2º, e 182, parágrafo único; na lei nº 6.830/80 -

Ora, como pretender, violando o princípio da igualdade, reduzir em 10 vezes o prazo de propositura de uma ação, tornando prescrito o direito à sua proposição e, portanto, atingindo o próprio direito material de não pagar, por lei ordinária, ou pior, por medida provisória?

É de se lembrar que o artigo 146 da Constituição Federal exige lei complementar para conformar a

arts. 2º, § 3º, e 8º, § 2º.

d) A decadência extingue relações jurídicas do campo do Direito Tributário Material; a prescrição, apesar de instituto de Direito Material, extingue relações situadas no campo do Direito Formal.

e) Ocorrida a decadência, o órgão julgador, administrativo ou judicial, que dela tomar conhecimento deve declará-la de ofício; ocorrida a prescrição, o órgão do Poder Judiciário só a declarará se e quando o interessado requerer a providência, pois, no silêncio deste, presume-se renúncia à prescrição.

f) Ocorrida a decadência, qualquer pagamento feito pelo interessado, relativo à obrigação tributária não mais exigível, comporta repetição de indébito; ocorrida a prescrição, qualquer pagamento feito pelo interessado, quanto ao crédito prescrito, é tido como devido, não comportando restituição" (grifos meus) (Curso de Direito Tributário, volume 1, 5ª ed., Co-edição Cejup/CEEU, 1997, p. 227).

prescrição e decadência, estando assim redigido:

"Cabe à lei complementar: ...

*III. estabelecer normas gerais em
matéria de legislação tributária,
especialmente sobre: ...*

*b) obrigação, lançamento, crédito,
prescrição e decadência tributários;
...".*

O texto legislativo é a prova inequívoca do que escrevi no início deste trabalho, que leva o governo, em face da incapacidade em controlar o "deficit" público e de sua fantástica capacidade dispenditiva, a atropelar a Constituição Federal "pro domo sua" (17).

(17) Escrevi: "Não há ajuste fiscal que tire o país da crise, se não houver uma reengenharia da Federação. A Federação brasileira é maior do que o PIB. Os 250 bilhões de reais que os brasileiros pagam, anualmente, em nível de tributos para o Estado Nacional, têm mais de metade de sua destinação inteiramente voltada para sustentar servidores ativos e inativos das 5.500 entidades federativas, formada por políticos e burocratas.

Nos Estados Unidos, os "vereadores" dos médios e pequenos municípios nada recebem. Sentem-se honrados em servir à cidade. No Brasil, os 9 vereadores (número mínimo de

composição legislativa) dos menores municípios são remunerados. Estados falidos, que deveriam ser territórios federais, porque não geram receita própria, pagam a seus políticos, magistrados e funcionários remuneração superior à que percebem os que servem a União. Desta forma, mais de 50% do que recolhemos em tributos --que é 100% do que os argentinos recolhem e 150% daquilo que os paraguaios destinam aos cofres públicos-- é endereçado ao pagamento de servidores e aposentados de uma máquina federativa criada para gerar cargos e "benesses", e não para servir a Nação.

Quando falo em 100% em relação à Argentina e 150% ao Paraguai é porque a carga tributária do Brasil é o dobro da incidente na Argentina e o triplo da do Paraguai.

Por outro lado, a máquina administrativa brasileira é das mais esclerosadas, arcaicas e ultrapassadas. E a "inflação legislativa" num país que tem vigendo, entre Constituições, leis orgânicas, leis complementares, ordinárias e atos normativos, mais de 1.000.000 de diplomas legais distribuídos pelos 5.500 entes federativos, gerou uma "inflação de obrigações burocráticas" inúteis, de tal maneira que nada, neste país, se faz sem um papel, um documento, uma certidão, uma autorização, chegando ao paradoxismo de ser necessário obter "senhas oficiais" para que se possa entrar na fila e aguardar a expedição de um dos inúmeros documentos que todo o brasileiro é obrigado a ter para mostrar que "existe".

Pagamos tributos para sustentar uma máquina administrativa que não gera riqueza, mas atraso, na medida em que é criadora de obstáculos, a título de controlar o "cidadão", afastando desenvolvimento, investimentos e destruindo a produção e o emprego.

Por isto, o ideal da maioria dos brasileiros é ingressar no serviço público, e integrar a classe de privilegiados,

que, quando aposentados, recebem 10 vezes mais, em média, que o cidadão comum, sobre não correrem os riscos de desemprego e da luta pela existência.

Embora a maioria dos que ingressam na Administração Pública dos Estados, Municípios e da União, tenha mais por objetivo ser beneficiária do sistema, do que dele servidor, não cabe a generalização. Tal postura, termina por atingir a dignidade e a honra dos verdadeiros servidores públicos, ou seja, daqueles que entraram na carreira por vocação, e que, na maior parte das vezes, por serem "servidores" e não "políticos", terminam, inclusive, não sendo promovidos, embora o mereçam, pois, no país, têm mais facilmente acesso aos altos escalões os que se servem do poder, que aqueles que servem ao público.

A criação de Estados e Municípios, com a Constituição de 1988 --surgiram 1600 municípios, em apenas 10 anos, 3 Estados, que deveriam continuar como Territórios, condição a que deveriam retornar diversas outras unidades da Federação-- inchou o pacto federativo, ao ponto de transformar o Brasil da atualidade em um país medieval, com os nobres feudais enquistados no poder gerando "deficits" públicos, de um lado, e os escravos da gleba, que são os cidadãos fora do Governo, de outro, sendo chamados sempre para cobrir, com "ajustes fiscais" sucessivos, os fracassos permanentes das administrações federativas, insaciáveis na obtenção de recursos para manter a "falida federação brasileira".

E, à evidência, o "deficit" gera a necessidade de financiamento, o financiamento gera o crescimento da dívida, o crescimento da dívida gera juros elevados e os juros elevados geram o aumento dos tributos pagos pela sociedade escravizada por um modelo federativo quebrado.

E os detentores do poder (políticos e burocratas) argumentam que tal modelo não pode ser mudado por ser cláusula pétrea, quando, em verdade, o modelo pode ser

mudado, desde que continue federativo.

O que determina o § 4º, inciso I, do art. 60 da Constituição Federal, assim redigido: "§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

...

I. a forma federativa de Estado; ...",

é que a Federação não pode ser "abolida", mas não impede que seja "modificada". E a modificação urge. É fundamental, é questão de sobrevivência da Nação. Sem ela, a geração futura não terá horizontes, e a perda de competitividade externa e interna será decorrência natural, com a inércia, a recessão, o desemprego acompanhando os 160 milhões de brasileiros, apenas excluídos os privilegiados dos 5.500 governos brasileiros. O governador Espiridião Amin sugeriu que Minas e Rio Grande do Sul voltassem a ser territórios por não pagarem suas dívidas. Eu estou convencido de que se Rio Grande e Minas ficassem com 50% dos tributos federais que arrecadam e só repassassem 50%, não estariam em crise. Se 2/3 dos Estados e mais da metade dos Municípios, que não são auto-sustentáveis, (ou seja, não se mantêm com receita própria) voltassem, os primeiros a ser territórios federais, e os segundos a se integrar a outros municípios, o custo da Federação seria consideravelmente reduzido e a sociedade brasileira poderia crescer para tornar o país a grande Nação do futuro. Há necessidade de se repensar a Federação. Há necessidade de os brasileiros conscientes começarem a exigir coragem e patriotismo dos dirigentes nacionais. Estados sem população deveriam ter, no máximo, um deputado, como ocorre nos Estados Unidos. A representação da população brasileira no Parlamento deveria ser proporcional ao seu número e não como ocorre, em que a minoria do eleitorado controla a maioria do Congresso. Nos Estados Unidos, que é uma federação como o

Manifestamente inconstitucional é o artigo 33 da Medida Provisória nº 1699.

Como já disse, a hipótese inconstitucional não é de decadência, mas de prescrição, pois objetiva, o contribuinte, acionar o Judiciário para anular "crédito tributário" que entende indevido. É uma ação desconstitutiva, a ação anulatória.

4) A autoridade administrativa, como julgadora no processo administrativo fiscal, pode deixar de aplicar a lei por considerá-la inconstitucional? Se aplicou norma

Brasil, a representação da população, nos 3 órgãos colegiados (Câmara, Senado e Colégio Eleitoral), é proporcional à sua densidade.

Estou convencido de que a tese de repensar a Federação é profundamente mal vista por políticos e burocratas e, ao defendê-la, aumentarei a legião dos meus adversários. Mas também estou convencido de que se a sociedade brasileira não rediscutir tal modelo, o século XXI será um século de mais sofrimentos, mais decepções e mais crises para o país. Ou o Brasil muda a Federação ou a Federação acaba com o Brasil" (O peso de uma Federação falida, Jornal O Estado de São Paulo, 15/02/99, p. A-2).

inconstitucional e causou prejuízo ao contribuinte, qual é a sua responsabilidade, à luz do artigo 37 § 6º da Constituição Federal?

Entendo que não. Se a ampla defesa é assegurada no processo administrativo, não pode a autoridade administrativa negar-se a discutir matéria constitucional, visto que reduziria a defesa do contribuinte, que deixaria de ser "ampla" no processo administrativo.

Mais do que isto, se a autoridade administrativa tem convicção de que a norma é inconstitucional, é sua obrigação, como servidora da lei, fazer prevalecer a norma constitucional e não a lei inconstitucional.

O conveniente entendimento de alguns julgadores administrativos, de que não devem examinar questões constitucionais, desclassifica-os, como agentes administrativos e como julgadores.

Todos os cidadãos, sem exceção, devem respeitar a

Constituição Federal. E os servidores públicos, principalmente, visto que são aqueles que devem preservar o Estado de Direito, que é plasmado pela lei maior (18).

(18) Dejalma de Campos escreve: "Outros autores assim não entendem e acompanham o ponto de vista de Gastão Luiz Lobo D'Eça, pois no exercício de sua competência o Conselho de Contribuintes pode conhecer e decidir de recurso em que se argüi a inconstitucionalidade da exigência fiscal mantida pela decisão recorrida.

Sendo ele um órgão que em segunda instância administrativa foi encarregado de exercer o controle da legalidade dos atos administrativos de natureza tributária, contestados pelos contribuintes, competindo-lhe, pois, decidir a respeito da conformidade ou não de tais atos com as disposições constitucionais e legais que regem a tributação. Se o ato administrativo examinado afrontar dispositivo constitucional ou legal vigente, o Conselho de Contribuintes não somente pode, como deve, anular esse ato a pretexto de sua inconstitucionalidade ou de sua ilegalidade e assim procedendo, não estará declarando a inconstitucionalidade de lei, mas sim exercendo a faculdade que a doutrina do Supremo Tribunal Federal reconheceu à administração pública em geral, de anular ou revogar os próprios atos quando eivados de tais defeitos. Por outro lado, se entender que o Conselho de Contribuintes está adstrito ao princípio da estrita legalidade, como, de regra, o está toda a administração, poderia se alegar que, por força deste princípio, o Conselho de Contribuintes não poderia julgar a inconstitucionalidade das leis. Eles não entendem dessa maneira. A chave da questão está na abrangência que se confere ao princípio da legalidade. Se o tomamos

Pretender servir ao Estado e à sociedade, negando-se a cumprir a Constituição, sob a alegação de que questões constitucionais devem ser examinadas pelo Poder Judiciário, é desrespeitar a ordem, é descumprir a lei e é violentar o Estado de Direito, visto que toda a ordem jurídica tem seu perfil definido pela Constituição (19).

restritivamente dentro de um espectro acentuadamente positivo, a alegação poderia ter fundamento. Não obstante, concedendo amplitude ao princípio, veremos que o que se busca é a legalidade não só em face das leis, mas também à Constituição. Em outras palavras, se uma lei é inconstitucional, ela não deve produzir efeitos e, assim, a legalidade a que se adstringiria o Conselho seria a da Constituição, já que a lei inferior deveria ser tida por ineficaz. Trata-se da velha questão entre a segurança e a justiça fiscal" (grifos meus) (Direito Processual Tributário, 5ª edição, Atlas, p. 98/99).

(19) A origem desta auto-restrição parece encontrar-se em decisão de 1955, publicada na Revista Fiscal e de Legislação da Fazenda, sob o nº 465, com a seguinte dicção: "Falece ao 1º Conselho de Contribuintes, tribunal administrativo que é, competência legal para conhecer de recurso em que é alegada unicamente a inconstitucionalidade de lei ou regulamento" (Direito Processual Tributário, ob. cit., p. 98).

A meu ver, a aplicação de norma inconstitucional pela autoridade administrativa, submete-a aos riscos de ser obrigada a ressarcir o Erário pelo prejuízo causado à sociedade e que esta venha a reclamar, pedindo ressarcimento ao Estado.

Não só ao disposto no artigo 37, § 6º, da Constituição Federal, assim redigido:

"§ 6º As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa",

mas também ao artigo 5º, inciso LXXIII do mesmo diploma maior, cuja dicção é a seguinte:

"LXXIII. qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado

participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência",

pode estar sujeita a autoridade que, sob o falso argumento de que não deve discutir matéria constitucional, fere o princípio da moralidade pública, aplicando lei inconstitucional e negando-se a examinar os argumentos que pertinem à declaração de inconstitucionalidade.

A meu ver, sujeita-se a autoridade julgadora que afasta argumentos de inconstitucionalidade, sob a mera alegação de que não lhe compete decidir sobre estas matérias, a ser enquadrada --desde que se revele efetivamente inconstitucional a norma aplicada-- no direito de regresso do Estado, pelos prejuízos que causar ao Erário, se for este acionado pelo contribuinte prejudicado.

E, à evidência, o próprio contribuinte poderá pedir seu afastamento, em ação popular, por ter-

lhe aplicado norma inconstitucional, negando-se a examinar a questão suscitada (20).

Respondo, pois, à quarta questão no sentido de que a autoridade julgadora, no processo administrativo fiscal, pode deixar de aplicar a lei, por considerá-la inconstitucional, devendo, sempre que solicitado, examinar questões de constitucionalidade.

E se não o fizer, estará sujeita às sanções do art. 37, § 6º, da Constituição Federal, em direito de regresso, e a responder ação popular, nos termos do art. 5º, inciso LXXIII da lei

(20) O XXI Simpósio Nacional de Direito Tributário aprovou, em plenário, a seguinte resolução: "O princípio da moralidade administrativa, definido como aquele que determina que a atuação da administração pública visa à realização do bem comum, deve sempre permear os atos dos agentes públicos, inclusive quando aplicam outros princípios constitucionais, como o da legalidade, o da impessoalidade, o da publicidade, e impedir atos que impliquem atraso ou desvio de poder" (Pesquisas Tributárias - Nova Série nº 3, Co-edição CEU/Revista dos Tribunais, 1997, p. 529).

suprema (21).

5) A Fazenda Pública pode ir a juízo pedir a anulação de decisão administrativa a ela contrária?

Entendo que não.

O processo administrativo é conclusivo contra o Estado. No processo administrativo, seu condutor é o Estado. Na primeira instância, são seus funcionários que julgam. Na segunda, o colegiado paritário está submetido, conforme a esfera do

(21) Hugo de Brito Machado ensina: "A responsabilidade do Estado é pelo dano decorrente de qualquer cometimento ilícito. O dano decorrente de ato contrário à moralidade administrativa, portanto, enseja tal responsabilidade. Assim, à questão de saber em que hipóteses os §§ 5º e 6º do art. 37 são aplicáveis nas demandas tributárias, respondemos: Em qualquer caso no qual tenha havido comportamento ilícito do agente público, entendido como ilícito não apenas o que contrarie a lei, em sua expressão formal, mas também aquele que ofenda a moral administrativa" (Pesquisas Tributárias - Nova Série nº 2, 2ª ed., Co-edição CEU/Revista dos Tribunais, 1998, p. 65).

governo, a uma confirmação ou não da decisão por parte da autoridade fazendária máxima, não fazendo jurisprudência se a autoridade discordar da decisão última do órgão colegiado administrativo.

A Fazenda é quase sempre parte e juiz, no processo administrativo, sendo certamente parte e juiz nas decisões de 1ª instância. O Brasil não tem um verdadeiro contencioso administrativo porque não há autoridade e independência necessárias a que isso se configure, no procedimento de revisão do lançamento, que é o processo administrativo. Não é Poder Judiciário, nem é um "contencioso administrativo independente", como ocorre na França. E a própria terminologia é inadequada no direito pátrio (22).

(22) Alberto Xavier explica: "Poder-se-á falar num processo puramente administrativo, ou propriamente administrativo? As palavras puramente e propriamente inculcam uma restrição que, referida ao processo administrativo contencioso, não faz sentido.

A expressão processo administrativo gracioso, por sua vez, é, de certo modo, pleonástica, pelas razões já atrás aduzidas. Mas tem a vantagem, nos sistemas de inspiração francesa, de qualificar inequivocamente o processo administrativo frente ao processo jurisdicional que

Não há como permitir que depois de todos os privilégios que possui na condução do processo administrativo, tenha, ainda, o direito de ingressar em juízo para desconstituir a decisão administrativa favorável ao contribuinte.

Entendo, inclusive, que o artigo 145 do CTN não permite tal faculdade, pois só admite a revisão do lançamento, que, uma vez desconstituído por decisão administrativa, é de impossível reconstituição judicial.

decorre perante os tribunais de contencioso administrativo.

Nos sistemas de Direito Administrativo de tipo "judiciário" já o termo não se torna necessário, ficando a realidade bem retratada pela simples expressão processo administrativo.

O uso consagrou porém a expressão procedimento administrativo. Ora, desde que ela não surja teoricamente comprometida, inculcando a rejeição da natureza processual ao fenômeno em causa, não vemos razão para a rejeitar. Como bem diz AUGUSTIN GORDILLO "a terminologia, em si, carece de importância" (Do Procedimnto Administrativo, José Bushatsky Editor, 1976, p. 134).

Mais do que isto, o artigo 142 não admite "lançamento judicial", ou seja, "reconstituição de crédito tributário" por "lançador judicial", que seria o juiz.

Entendo que os caminhos que são abertos, processualmente, à Fazenda são os da execução fiscal, desde que respeitados os prazos do artigo 174 do CTN ou das interpelações judiciais para interromper a prescrição, não podendo reabrir, em juízo, discussão encerrada em sede administrativa que lhe foi adversa (23).

Parece-me que até por força do "princípio-fundamento" da Constituição, que é o da

(23) Américo Masset Lacombe lembra que: "O lançamento é em princípio imutável. Em 1950, RUBENS GOMES DE SOUSA distinguia as situações em que o lançamento poderia ou não ser revisto, para afirmar a possibilidade de revisão, modificação ou substituição por outro, com fundamento em erro incorrido na verificação de dados ou elementos de fato em que se tenha baseado, e, para afirmar tal impossibilidade quando o fundamento da revisão por erro na valoração jurídica dos dados ou elementos de fato em que se baseara" (Direito Tributário nº 4, José Bushatsky Editor, 1976, p. 174).

"segurança jurídica", tal pretensão é inaceitável, visto que se instauraria em relação ao contribuinte que discutiu com sucesso administrativo, mas sem direito à sucumbência, a insegurança absoluta, pois todo o processo em que a Fazenda desempenhou essencialmente os papéis de "parte e juiz", poderia ser reaberto, a qualquer momento, reiniciando-se discussão interminável.

Nem serve, o inciso XXXV, do artigo 5º, como justificativa, pois a lesão ao direito foi sanada pela própria Fazenda, e não pode a Fazenda entender que tem o direito de se "auto-contestar", discordando de decisão que proferiu, por pretensa lesão a um direito que teria e que ela própria reconheceu que não tem (24).

(24) Alberto Xavier ensina: "Tanto a irrevisibilidade quanto a inimpugnabilidade operam, em relação aos atos em causa, uma eficácia preclusiva.

Já atrás se sustentou que a "estabilidade" assim produzida não deveria ser qualificada como coisa julgada formal, pois a coisa julgada é atributo dos atos jurisdicionais, que têm como causa-função a certeza final e não de atos administrativos, em que a certeza é meramente instrumental.

Parece-me que a resposta só pode ser negativa, lembrando-se, como homenagem aos agentes administrativos, que a Fazenda das 3 esferas de imposição não tem contestado, em geral, as decisões que proferem a favor do contribuinte, por seu órgão colegiado.

São Paulo, 30 de Março de 1999.

IGSM/mos
trabsimp

Os limites ao poder de reexame ou reapreciação da situação tributária que é objeto do procedimento de lançamento têm a natureza de preclusões processuais: preclusões processuais internas, se respeitam aos poderes de reapreciação do ato no próprio procedimento em que foi praticado; preclusões processuais externas, se respeitam aos poderes de reapreciação em processo ulterior e distinto, administrativo ou judicial" (Do lançamento - Teoria geral do ato do procedimento e do processo tributário, 2ª ed., Ed. Forense, 1997, p. 584).