

MEIOS DE DEFESA DO CONTRIBUINTE NO DIREITO BRASILEIRO

Pedro Jorge Medeiros

“A tributação irracional dos últimos anos conduziu os contribuintes a tal estado que, hoje, só lhes resta a tanga. E além da tanga, restam-lhes apenas a fé e a esperança na mudança desse estado de coisa simultaneamente com a mudança dos Ministros da Fazenda e do Planejamento. Porém, se a estes contribuintes tributarem até mesmo a tanga, então, perdas estarão à fé e a esperança. Infelizmente existem fundadas razões para que tal aconteça”.

Alfredo Augusto Becker

SUMÁRIO: 1. Introdução – 2. Histórico – 3. Histórico no Brasil – 4. Princípios do Processo Administrativo Tributário – 5. Procedimento Administrativo Tributário Preventivo – 6. Procedimento Administrativo Voluntário – 7. Procedimento Administrativo Tributário Contencioso Federal – 8. Procedimento Administrativo Tributário Contencioso Estadual e Municipal – 9. Processo Judicial Tributário - 10. Considerações Finais.

1. Introdução:

O principal objetivo deste artigo é orientar o contribuinte para que o mesmo possa exercer sua cidadania da forma mais plena possível. É verdade que os governos cada vez mais se especializam em arrecadar, restando aos súditos do rei, apenas, invocar, em sua defesa, o direito.

Aqui, não temos a pretensão de esgotar as vastas formas de proteção do sujeito passivo, porém, de forma concisa, esperamos contribuir, eficazmente para a construção de uma sociedade mais forte e mais justa, que não se submeta ao arbítrio dos governantes.

O saudoso mestre Herbert Hart, falecido na década passada, em sua magistral obra, O Conceito de Direito (The Concept of Law), lembra que *embora as Leis sejam feitas para ser aplicadas a governantes e governados, por serem feitas pelos governantes, terminam sendo suportadas apenas pelos governados.*

2. Histórico:

Antes de adentrarmos no cerne do artigo em comento, é importante historiar as origens do Estado Democrático de Direito, e, por via de consequência, o nascimento do constitucionalismo, em nossa civilização.

Na antiguidade, o cidadão era obrigado a pagar seus impostos, sob ameaça velada de chicotadas em praça pública, pois a força bruta do estado antigo exercia sua mais importante missão: A COBRANÇA DOS TRIBUTOS, para a manutenção do soberano, em detrimento do bem estar da população. Tal sistema prevaleceu até o início do século XIII.

A Inglaterra, no final do século XII, era governada por Ricardo I, também conhecido como Ricardo Coração de Leão, monarca destemido e forte que conquistou Jerusalém, derrotando o imperador dos turcos, o famoso Saladino, abrindo, desta forma, as portas daquela cidade sagrada ao cristianismo.

Tal feito foi possível, através das cruzadas. Ricardo Coração de Leão era ovacionado pela população, a cada nova vitória conquistada, em suas gloriosas campanhas. O reinado de Ricardo teve como principal legado a ampliação significativa do poderio do reino unido, no mundo medieval.

Entretanto, aquele monarca, ainda muito jovem, no esplendor de seus 28 anos, veio a falecer, vítima de ferimento de batalha. Ricardo não tinha herdeiros, por este motivo, no trono real, foi entronizado, em 1199, seu irmão mais novo, João.

Diferente de Ricardo, João era um monarca de gabinete, jamais participou de uma batalha, pois era pusilânime e frágil. Com o passar dos anos, a Inglaterra começou a sofrer sérios reveses em suas campanhas, o que ocasionou além do aumento desenfreado de despesas, advindo de sucessivas derrotas, a humilhação suprema de perdas de territórios outrora conquistados a ferro e fogo. Isto levou o monarca João ser alcunhado, pela população, pelo nome de João – sem - terra.

A situação financeira do Reino Unido estava crítica. Então, João – sem - terra começou a exigir de seus súditos tributos cada vez maiores, com o intuito de financiar seus insucessos belicosos.

Além deste aumento desmesurado de cobrança de tributos, João – sem – Terra, para fazer face às suas despesas, cada vez maiores, confiscou bens eclesiásticos. Isto foi o suficiente para ser excomungado.

Os nobres, os lordes e parte da igreja obrigaram o rei João – sem – terra, no dia 15 de Junho de 1215, às margens do rio Tâmesa na Planície de Runnymede, entre o castelo de Windsor e Londres, a assinar um documento que limitava os poderes do soberano.

Tal documento, entre outras coisas, criava o conselho dos Lordes e dos comuns, que aprovariam ou não os atos do Rei, Era o início do parlamento britânico. Esta carta ficou conhecida como a Grande Carta, ou Magna Carta. Antes de 1215, o sistema tributário era individual, o rei, ao seu mero alvedrio, dizia quanto cada súdito deveria pagar .

3. Histórico no Brasil

No Brasil, através da portaria n.º 754, de 19 de agosto de 1953, o Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda, Osvaldo Aranha criou a comissão integrada, entre outros, por Rubens Gomes de Sousa, sob a presidência do referido Ministro, para elaboração do projeto do Código Tributário Nacional, que seria encaminhado ao Poder Legislativo. Esta comissão foi denominada Comissão Especial do Código Tributário Nacional, que tomou por base o anteprojeto de autoria do Dr. Rubens Gomes de Sousa.

A Emenda Constitucional n.º 18, de 1º de Dezembro de 1965, começou a regular o sistema tributário nacional. Posteriormente foi editada a Lei n.º 5.172, de 25 de Outubro de 1966, que a partir de março de 1967, passou a ser denominado Código Tributário Nacional. Ressalte-se que este instrumento baseia-se no texto originário do ante - projeto do mestre Rubens Gomes de Sousa.

Depois, foram editadas diversas normas que estabeleciam os julgamentos dos processos fiscais, notadamente o Decreto Lei nº 822, de 5 de Setembro de 1969, e o Decreto n. 70.235, de 06 de Março de 1972 que rege todo o processo administrativo tributário, no âmbito Federal.

4. PRINCÍPIOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Princípio da Legalidade Objetiva - Por este princípio, exige-se que o procedimento administrativo seja instaurado, com base e para preservação da lei, ao mesmo tempo que ampara o particular, serve também ao interesse público, na defesa da norma jurídica objetiva. O embasamento, portanto, deverá ser numa norma legal específica para apresentação, com legalidade objetiva, para evitar sua invalidade.

Princípio da Oficialidade – O processo administrativo, ao ser iniciado, passa a pertencer ao poder público, a quem compete o seu impulso, até decisão final. Se a administração dele se desinteressa, infringe o princípio da oficialidade e seus agentes podem ser responsabilizados, em razão dessa omissão. Portanto, mesmo que instaurado por iniciativa do particular, compete a sua movimentação à administração, pelos seus agentes competentes.

Princípio do Informalismo – Por este princípio, ficam dispensados ritos sacramentais e formas rígidas para o processo administrativo, principalmente no que tange aos atos dos particulares.

Princípio da Verdade Material – Contrasta com o Princípio da Verdade Formal. Enquanto nos processos judiciais, o juiz deve ater-se às provas indicadas no devido, tempo pelas partes, no processo administrativo, a autoridade administrativa pode conhecer de novas provas, até o julgamento final.

Princípio do Devido Processo Legal – Decorre do mandamento do devido processo legal (art. 5º , LV da Constituição Federal) **IN VERBIS:**

(...)

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;

5 - PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO PREVENTIVO.

CONSULTA TRIBUTÁRIA – É o procedimento pelo qual o contribuinte indaga ao Fisco sobre sua situação legal, diante de determinado fato, de duvidoso entendimento. Não se trata de um mero questionamento, mas de um arrazoado em que se busca fundamentar determinada interpretação esperada do órgão consultado. O Decreto 70.235/72 e a Lei 9.430/96, juntamente com diversas instruções normativas, consignam expressamente, o processo de consulta, indicando os requisitos para sua instauração, procedimento, julgamento e recurso, bem como relacionando seus efeitos e os casos de ineficácia.

Ressalte-se que a Consulta Tributária é um procedimento utilizado, tanto no âmbito federal, bem como no âmbito estadual e Municipal.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA – Como o próprio nome revela, é outra forma de procedimento administrativo preventivo, ou seja, o contribuinte, espontaneamente, se dirige à repartição fiscal e se declara devedor de algum tributo ou obrigação acessória. A denúncia espontânea está positivada em nosso ordenamento jurídico, com base no artigo 138, do Código Tributário Nacional, *in verbis:*

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

O parágrafo único deste artigo tornou-se mais maleável, a partir da edição da Lei nº 9.430/96, com a redação dada a seu art. 47, pelo art 70 da Lei nº 9.532/97, à medida que permite que se utilize desse benefício até o 20º dia subsequente à data de recebimento do termo do início de fiscalização. Na prática, significa dizer que,

até 20 dias depois da fiscalização iniciada, o contribuinte poderá reconhecer a dívida e pagar ou parcelar a mesma, conforme a Lei em vigor e obter benefícios por essa atitude.

6 - PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO VOLUNTÁRIO

A Restituição, compensação e ressarcimento dos tributos formam o procedimento administrativo voluntário. Existe previsão legal, nos artigos 165 a 169, do CTN, com a possibilidade de restituir o valor do tributo, indevidamente pago, qualquer que seja a modalidade do pagamento.

Entretanto, ressalte-se que, na maioria das vezes, os organismos fiscais dificultam a devolução forçando o contribuinte a procurar o Poder Judiciário para ver seu direito satisfeito.

7 - PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO CONTENCIOSO FEDERAL.

O Procedimento Administrativo Tributário Contencioso Federal é regido pelo Decreto 70.235/72, com redação de legislação posterior, bem como reedições de Medidas Provisórias, que dispõem sobre o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos da união.

7.1 - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL

Inicia-se, com o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), que está em vigor desde 1999, o procedimento de fiscalização, que deverá ser apresentado pelos auditores fiscais da Receita Federal, na execução deste procedimento.

É importante lembrar que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é um instrumento importante, seja na garantia do contribuinte, impedindo ações fiscalizadoras, com motivação subjetiva, restringindo a autonomia da própria fiscalização, seja permitindo um melhor planejamento das atividades fiscais, tornando mais eficiente o processo fiscalizatório.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) será extinto, pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio ou pelo decurso dos prazos de validade.

Esclareça-se, ainda, que o Contribuinte poderá verificar a autenticidade do Mandado de Procedimento Fiscal, que estará disponível, na página da Receita Federal, na Internet, ou se dirigindo a Secretaria da Receita Federal mais próxima ou, ainda, pelo número do telefone indicado no Mandado.

7.2 – AUTO DE INFRAÇÃO E IMPOSIÇÃO DE MULTA (AIIM)

O terror dos contribuintes é o Auto de Infração, propriamente dito. A exigência do crédito tributário é formalizada em Auto de Infração ou Notificação de Lançamento, distinto, para cada tributo.

Por ser uma atividade ex legis, ou seja, vinculada à Lei, o Auto de Infração deverá ser revestido de um rigor formal, constando, obrigatoriamente, algumas normas, para a cientificação do sujeito passivo.

7.3 – DEFESA E JULGAMENTO, EM PRIMEIRA INSTÂNCIA

A impugnação da exigência fiscal inaugura a fase litigiosa do procedimento. No dizer do mestre Dejalma de Campos: impugnação, defesa ou reclamação são termos usados para designar a peça pela qual o contribuinte se manifesta em desacordo com a exigência formulada, apresentando os argumentos, de fato e de direito, que entenda invocar a seu favor, dentro do prazo de trinta dias, contados da data em que tiver sido lavrado o auto de infração.

O CONTRIBUINTE, QUANDO DA APRESENTAÇÃO DA IMPUGNAÇÃO, DEVE JUNTAR À MESMA TODOS OS DOCUMENTOS QUE JULGUE IMPORTANTES A SUA FUNDAMENTAÇÃO, SOB PENA DE PRECLUSÃO, NOS TERMOS DO PARÁGRAFO 4º, DO ART. 16, DO DECRETO Nº 70.235/72, COM REDAÇÃO DADA PELO ART. 67, DA LEI Nº 9.532/97.

Após a apresentação da impugnação, o processo é remetido à Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRI). Aos delegados da Receita Federal de julgamento incumbe julgar, em primeira instância, os processos administrativos fiscais de determinação e exigência de créditos tributários.

Caso o contribuinte não se satisfaça com a decisão de 1ª Instância Administrativa, poderá recorrer à 2ª Instância, para pleitear a modificação da decisão.

7.4 – RECURSO VOLUNTÁRIO.

É O recurso utilizado pelo contribuinte, quando o mesmo não se satisfaça com a decisão proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento. O Recurso Voluntário é impetrado para o Conselho de Contribuintes, um órgão colegiado de composição paritária, que decide controvérsias sobre tributos federais.

Ao longo do tempo os governantes sempre buscam uma forma de fragilizar, o contribuinte e a partir da Medida Provisória nº 1.973-57 de 11/01/2000, para recorrer a instância superior, o Contribuinte teria que depositar 30% do valor discutido, uma exigência totalmente inconstitucional. Felizmente a partir de Julho de 2002, não foi mais exigida a juntada do comprovante de depósito em dinheiro de parte

do débito, não é mais exigida. Atualmente se faz necessário o arrolamento de bens no valor de 30% do montante em lide.

Hodiernamente, o Governo Federal tentou obrigar, através da famigerada Medida Provisória 232/2004, o contribuinte que tivesse uma exigência, no valor inferior a R\$ 50.000,00 a ter direito, apenas, a defesa em primeira instância, graças à ampla mobilização popular. Tal medida não vigorou e o governo retirou a mesma de pauta.

Ressalte-se que, caso o contribuinte não satisfaça seu direito no Conselho de Contribuintes, poderá optar pela revisão judicial das decisões do conselho, entretanto, por questões lógicas, pelo fato de ser um órgão do Ministério da Fazenda, as decisões do Conselho de Contribuinte, contrárias à Fazenda Pública, são decisões finais, não podendo a Fazenda recorrer contra ela própria. Ressalte-se que tudo acontece neste país e, de forma irracional, foi exarado um parecer da PGFN nº 1.087/2004, **ONDE A AUTORIDADE VENTILOU A POSSIBILIDADE DE PEDIR A REVISÃO DA DECISÃO DO CONSELHO CONTRÁRIO À FAZENDA PÚBLICA JUDICIALMENTE. UMA INCONSTITUCIONALIDADE GRITANTE.** Caso este passasse a ser o procedimento adotado, melhor seria fechar o Conselho de Contribuintes e cercar o direito de defesa, transformando em um ato ditatorial de um governo caótico.

Além do Conselho de Contribuintes, antes de adentrar na esfera judicial o Sujeito passivo poderá recorrer ao Conselho Federal de Recursos Fiscais, órgão colegiado julgante, diretamente subordinado ao Ministério da Fazenda.

08. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO CONTENCIOSO ESTADUAL E MUNICIPAL

Caso o contribuinte seja autuado por uma autoridade fiscal dos estados, no que se refere aos tributos estaduais, ou dos municípios, no que se refere aos tributos municipais, pode este utilizar-se do procedimento administrativo tributário em ambos entes da federação, o que possibilita ao sujeito passivo exercer sua cidadania, garantindo seu direito de defesa. Inúmeros Decretos, Leis, Instruções Normativas, entre outros, normatizam o procedimento administrativo dos estados e dos municípios.

09 - PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO

Existem os processos judiciais tributários, de iniciativa do fisco, como a Medida Cautelar fiscal e a Ação de execução Fiscal, bem como as ações penais tributárias. Entretanto, no artigo, em comento, abordaremos apenas as ações propostas pelo contribuinte, o sujeito passivo da obrigação tributária.

9.1 – EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE:

É uma forma de defesa menos onerosa ao contribuinte, haja vista que, depois de proposta a execução fiscal, o contribuinte só poderá interpor embargos à execução fiscal após a garantia do juízo. Com a exceção de pré-executividade, poderá o contribuinte interpô-la sem, necessariamente, garantir o juízo, pois este remédio jurídico é utilizado quando não existe um ou mais pressupostos de admissibilidade da execução, ou seja, liquidez, certeza e exigibilidade (Art.586, CPC).

São casos comuns quando a dívida já foi totalmente ou parcialmente paga, ou quando existe decisão judicial de suspensão de exigibilidade.

9.2 – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL:

Para a interposição dos embargos à execução fiscal, a referida execução deverá estar garantida. Aí, o contribuinte terá um prazo de 30 dias para oferecer os embargos.

A defesa do embargo deverá conter, entre outras coisas, a nulidade da citação, inexigibilidade do título, ilegitimidade das partes, cumulação indevida de execuções, excesso de execução, ou nulidade desde a penhora, qualquer causa impeditiva, modificativa ou extintiva da obrigação como pagamento, novação, compensação, transação ou prescrição, desde que supervenientes à sentença, incompetência do juízo da execução, bem como suspeição ou impedimento do juiz. Em suma, o que está positivado no art. 741, do CPC.

9.3 - AÇÃO CAUTELAR INOMINADA.

O contribuinte poderá interpor medida cautelar inominada sempre que houver fundado receio de grave lesão a direito subjetivo com base nos artigos 798 a 803, do CPC.

A ação cautelar constitui medida preparatória de outra ação judicial, a ação principal.

Os requisitos essenciais para a instauração do processo cautelar são dois, o *fumus boni jûris* e o *periculum in mora*, ou seja, a fumaça do bom direito e o perigo na demora da prestação da tutela jurisdicional.

9.4 - AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO

O sujeito passivo da obrigação tributária poderá se valer da ação de consignação em pagamento, quando o credor se recusar a receber prestação que lhe é devida, ou quando mais de uma pessoa exigir a mesma prestação, ou quando o credor se recusar a dar quitação na devida forma.

A ação de consignação em pagamento está prevista no art. 164, do Código Tributário Nacional, bem como no art. 890 ss, do Código de Processo Civil.

9.5 - AÇÃO ORDINÁRIA DECLARATÓRIA

É concedido ao contribuinte agir, preventivamente, diante do fisco, por meio de ação declaratória, principalmente, quando não se tratar de direito líquido e certo, ferido ou ameaçado de violação.

A ação declaratória tem por objeto o pronunciamento da Justiça no sentido da existência ou não de relação jurídica. Ela esclarece se o autor tem certo direito ou não.

9.6 - AÇÃO ORDINÁRIA ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL

É uma das medidas possíveis do contribuinte adotar na defesa dos seus direitos, assim como é uma das mais utilizadas, como remédio judicial para anular lançamentos tributários ou decisões administrativas.

Na ação anulatória, o sujeito passivo da obrigação tributária busca invalidar o lançamento contra si efetuado ou a decisão administrativa que não acolheu as suas razões de impugnação da pretensão da fazenda pública.

A ação anulatória de débito fiscal está expressamente prevista no art 169, do Código Tributário Nacional.

9.7 - AÇÃO ORDINÁRIA DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO

É a ação que possibilita ao contribuinte requerer, na justiça, a devolução de tributos pagos indevidamente, ou declarados inconstitucionais, ou seja, a repetição do indébito tributário.

A repetição do indébito está positivada no art. 165ss, do Código Tributário Nacional.

9.8 - MANDADO DE SEGURANÇA

Representa o meio adequado do contribuinte proteger seu direito líquido e certo, insurgindo-se, assim, contra atos ilegais praticados, com abuso de poder por autoridades fiscais. A concessão de medida liminar e a posterior concessão da própria segurança tem a virtude de suspender a exigibilidade consubstanciada em ato administrativo lavrado pela fazenda pública.

10. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Podemos concluir que atualmente os meios de defesa do contribuinte tem evitado que o estado massacre o sujeito passivo, de forma impiedosa, porém, o mais importante é a união da sociedade organizada rechaçando a carga tributária abusiva, que recai sobre os contribuintes, como no caso recente da falecida Medida Provisória 232.

Finalmente, temos no poeta Eduardo Alves Costa, em seu festejado poema “No caminho com Maiakovski” o sentimento da maioria da sociedade, quanto às imposições estatais *in verbis*:

“(…)
Na primeira noite, eles se aproximam
e roubam uma flor do
nosso jardim.
E não dizemos nada.
Na segunda noite, já não se escondem;
Pisam as flores,
matam nosso cão, e não dizemos nada.
Até que um dia,
o mais frágil deles
entra sozinho em nossa casa,
rouba-nos a luz, e,
conhecendo nosso medo,
arranca-nos a voz da garganta.
E já não podemos dizer nada.”

BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo: Hipótese de incidência Tributária 5ª ed. Atualizada de acordo com a CF de 1988, 5ª tir. Malheiros Editores, São Paulo (Brasil), 1996.

BECKER, Alfredo Augusto: Carnaval Tributário, 2ª ed. LEJUS, São Paulo – 1999.

BRASIL, Ávilo de Oliveira: Direito Tributário Brasileiro – Em Nova Estrutura Lógica, Forense, Rio de Janeiro – 2004.

CAMPOS, Dejalma de: Direito Processual Tributário, 8ª ed. Editora Atlas – São Paulo, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito: Curso de Direito Tributário, 23ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2003.

SIQUEIRA, Edison Freitas de: Débito Fiscal: análise crítica e sanções políticas, Editora Meridional, Porto Alegre - Rio de Janeiro – 1996.

WANTANABE, Ippo/ JÚNIOR, Luiz Pigatti: Manual do Processo Administrativo Tributário, Editora Juarez de Oliveira, 2ª ed. São Paulo – SP.