

Fábio Soares de Melo: Processo eletrônico não pode comprometer direitos

05/05/2014

Artigo produzido por especialistas do Insper. As opiniões emitidas são de responsabilidade exclusiva de seus autores

O artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988, estabelece que “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 processo administrativo tributário decorre das divergências provenientes da relação Fisco e contribuinte, sendo que, de um lado, encontra-se o Fisco, que almeja o recebimento de determinada quantia considerada como devida, decorrente do descumprimento de obrigação principal e/ou acessória; e, de outro, o contribuinte, que argumenta a impossibilidade de sua exigência.

Destarte, a temática jurídica em questão compreenderá o exame dos relevantes aspectos jurídicos atinentes ao processo tributário eletrônico, em razão das fases de tramitação, observância aos princípios pertinentes às lides processuais e aos direitos assegurados aos contribuintes.

Princípios do processo tributário eletrônico

O sistema jurídico apresenta rigidez em sua hierarquia normativa, de forma que as normas jurídicas inferiores encontram fundamento de validade nas normas jurídicas superiores até que se alcance a da CF/88, de maneira que a unidade do ordenamento deriva da relação de interdependência e irradiação de efeitos decorrentes das aludidas normas jurídicas.

Entendemos que os princípios compreendem mandamentos de obrigatória observância, fundamentos basilares a serem seguidos de forma irrestrita, comandos imperativos a serem respeitados por todo e qualquer intérprete, e premissas fundamentais que não admitem quaisquer fracionamentos ou mitigações. Em outras palavras, os princípios abrangem proposições relevantes que têm o intuito de servir de base a determinada ordem de conhecimento sobre a qual se fundamenta a inteligência das normas jurídicas; e verdadeiros vetores que devem ser seguidos tanto pelo legislador quanto pelo aplicador das normas jurídicas, matrizes e pilares essenciais ao ordenamento jurídico e ao sistema processual. Parece-nos evidente que a violação de determinado princípio apresenta-se com maior gravidade à transgressão de uma norma, resultando em graves consequências ao sistema jurídico.

É evidente que o sistema processual revela-se por princípios que conferem relação de segurança e de equilíbrio às partes litigantes (Fisco e contribuinte), de forma que seja garantida a proteção de seus respectivos direitos. E são inúmeros os princípios aplicáveis ao processo tributário.

A CF/88 estabelece princípios norteadores das atividades exercidas pela Administração Pública que, de maneira geral, informam o Direito Administrativo, constituindo o intitulado “regime jurídico administrativo”. Nesse sentido, o artigo 37, da Carta Política de 1988 determina que, *verbis*: “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)”

O processo tributário encontra-se submetido à observância de relevantes princípios e direitos das partes litigantes (Fisco e contribuinte), quais sejam: legalidade, contraditório, ampla defesa, devido processo legal, duplo grau de jurisdição, segurança jurídica, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência, interesse público, proporcionalidade, razoabilidade, motivação, verdade material, celeridade e gratuidade.

Especificamente com relação ao processo tributário na modalidade eletrônica, nos parece relevante a observância, em especial, dos princípios da ampla defesa, devido processo legal, publicidade, eficiência, motivação, verdade material e celeridade.

Ampla defesa: O princípio da ampla defesa, previsto no artigo 5º, inciso LV, da CF/88, decorre do princípio do devido processo legal (*due process of law*) inerente à Constituição dos Estados Unidos da América^[1], por meio do qual impera a ideia de que as partes litigantes percorram o processo de forma justa (*fair procedure*). A observância do princípio da ampla defesa garante aos contribuintes o exercício do direito da defesa de seus interesses de forma incondicional e irrestrita, não sendo admitidas quaisquer limitações, restrições, mitigações, fracionamentos ou amputações.

Ao contribuinte que sofrera imputação de acusação fazendária deve ser assegurado todos os meios e recursos inerentes ao exercício de uma defesa de forma ampla, não podendo jamais se admitir que as alegações e os argumentos firmados na esfera do processo administrativo tributário não lhe seja apresentado. Da mesma forma, é inaceitável que se promova a juntada de elementos concernentes às acusações fiscais sem que esteja assegurado o exercício da sua defesa.

Tal princípio tem por finalidade conferir ao contribuinte a possibilidade de demonstrar e comprovar seus argumentos de fato e de direito, em virtude das acusações fiscais irrogadas pelas autoridades fazendárias, de forma a conferir legitimidade ao procedimento adotado que teria sido praticado em descompasso com os comandos legais e normativos vigentes, válidos e eficazes.

O exercício da ampla defesa se perfaz pela concessão, pelos julgadores tributários, da possibilidade que o contribuinte examine os autos, apresente defesa, interponha recursos, manifeste-se acerca das provas e demais elementos trazidos ao processo pela parte contrária, apresente considerações sobre diligências e promova a realização de sustentação oral de suas razões, dentre outros. Caso contrário, a inobservância ao princípio da ampla defesa, em qualquer fase processual, por meio de restrições à referida garantia constitucional, poderá implicar cerceamento do direito de defesa do contribuinte, maculando determinado ato processual de anulabilidade ou viciando o processo de patente nulidade.

Revela-se imperiosa a observância do exercício da ampla defesa no curso do processo administrativo tributário na modalidade eletrônica, de forma que os meios digitais e suposta celeridade processual não impliquem no “atropelamento” das formas e dos procedimentos concernentes à relevante garantia constitucional.

Devido processo legal: O princípio do devido processo legal (*due process of law*) consubstancia a observância aos demais princípios consagradores do processo administrativo tributário, uma vez que apenas por intermédio da estrita observância aos princípios informadores do processo administrativo tributário (de natureza constitucional, gerais de natureza administrativa e específicos do processo administrativo tributário) é que restará assegurado o seu fiel cumprimento.

A CF/88, em seu artigo 5º, inciso LIV, enaltece sua aplicação ao processo administrativo tributário, na medida em que este tem por finalidade a exigência do adimplemento de exigência tributária (principal ou acessória), ao estipular que *“ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”*.

Revela-se imperiosa a observância de um processo regular, ordenado e legal, em que seja assegurado ao contribuinte o pleno exercício do seu direito de defesa, mediante o respeito a todos os demais princípios inerentes; caso contrário, restará ilegítimo todo e qualquer processo administrativo tributário que desconsidere o princípio do devido processo legal. A inobservância aos princípios informadores do processo administrativo tributário na modalidade eletrônica, portanto, em última análise, acaba por desrespeitar o princípio do devido processo legal, ou seja, toda vez que determinado princípio relativo ao processo administrativo tributário é violado, por via de consequência, afronta-se o princípio em referência, culminando em vício processual.

Publicidade: O princípio da publicidade exige a publicação do ato administrativo em órgão oficial (Imprensa Oficial) como requisito de sua eficácia – a publicidade não se encontra relacionada à validade do ato administrativo, mas à sua respectiva eficácia, pois, enquanto não publicado, não estará apto a produzir efeitos jurídicos –; e transparência da atuação administrativa, de forma que assegure amplamente o controle da atividade desenvolvida pela Administração Pública por parte dos administrados. Decorre do princípio da publicidade a necessidade de transparência – por meio da qual os atos administrativos devam ser obrigatoriamente motivados –, a qual permite o controle de sua respectiva legitimidade.

Quanto à atuação administrativa inerente aos julgamentos no âmbito judicial, ressaltamos que o artigo 93, inciso X, da CF/88 assevera que *“lei complementar, de iniciativa do Supremo Tribunal Federal, disporá sobre o estatuto da magistratura, observados os seguintes princípios (...) as decisões administrativas dos tribunais serão motivadas e em sessão pública, sendo as disciplinares tomadas pelo voto da maioria absoluta de seus membros”*.

No âmbito da SEFAZ/SP, tanto o TIT/SP como as DTJs passaram a publicar todas as suas decisões, intimações, atos e comunicações em geral, por intermédio do Diário Eletrônico, que pode ser acessado pelo sítio da própria SEFAZ/SP, demonstrando modernização, redução dos custos administrativos de publicação, celeridade, transparência, economia na obtenção de

cópias e acesso remota aos autos.

Eficiência: O princípio da eficiência tem por finalidade principal a obrigatoriedade de que a atuação da Administração Pública obtenha resultados de forma satisfatória e eficiente. Assim, o princípio em comento obriga que a atividade desenvolvida pela Administração Pública deva ser exercida, nas palavras de Hely Lopes Meirelles, com *“presteza, perfeição e rendimento funcional”*[2]. Portanto, este princípio – introduzido na CF/88, por intermédio da EC nº 19/98 – ratifica e impõe a qualidade dos atos emanados pela Administração Pública, permitindo sua plena e automática eficácia.

José Eduardo Soares de Melo[3] pontifica que *“a fiscalização que demora para concluir o seu trabalho junto a um empresário prejudica a Fazenda (falta de eventual lançamento), e o próprio contribuinte (insegurança de comprometimento de seu patrimônio). O mesmo ocorre com o processo administrativo lento, que nunca termina, ficando anos nas gavetas para uma solução, causando transtornos às partes litigantes. A Fazenda vê-se impossibilitada ao recebimento do crédito tributário, na hipótese de o contribuinte dilapidar seu patrimônio, cair em insolvência durante o trâmite processual, passando a inexistirem bens suficientes para garantir a execução judicial”*.

Com fundamento no princípio da eficiência, citamos a circunstância dos advogados passarem a ter acesso aos processos a qualquer tempo, para fins de consulta. Não há, portanto, que se sujeitem à situação incômoda e desigual (se comparada à liberdade de consulta aos autos conferida à Representação Fiscal) decorrente da necessidade de requisição de vista do processo com a devolução do mesmo em prazo exíguo.

Motivação: Ainda que a motivação não compreenda princípio exclusivo do procedimento administrativo tributário, mas sim de todo o regime jurídico administrativo[4], a legislação de regência atribui-lhe, de forma expressa, especial relevância e aplicabilidade.

O princípio da motivação consiste na obrigatoriedade de que os atos dos agentes da Administração Pública somente estarão aptos a produção de efeitos jurídicos, se estiverem efetivamente fundamentados, mediante a demonstração clara, precisa e detalhada das razões jurídicas que culminam nos seus respectivos entendimentos. Pressupõe a indicação das justificativas dos atos administrativos, fundamentalmente no que concerne aos argumentos de natureza fática e de direito, que compreendem as razões do entendimento exarado (liberdade de persuasão, de convencimento e livre apreciação das provas). Portanto, a motivação consiste na exposição, pela Administração Pública, das razões que levaram à prática de determinado ato administrativo, na explicitação das circunstâncias que, em consonância com as hipóteses normativas, determinaram a prática do ato administrativo.

O ato administrativo deve estar devidamente fundamentado e motivado, de maneira que o administrado se encontre apto a proceder conforme sua disposição ou, ainda, confrontá-lo, sob pena de decretação de nulidade ou anulabilidade, uma vez que o administrado deve ter plena segurança acerca da legalidade de seus atos e sobre a sua consequente proteção jurídica.

A observância ao princípio da motivação, especialmente com relação às decisões proferidas, justifica-se, em síntese, pelas razões seguintes: o julgador tributário, ao motivar sua decisão,

demonstra que tomou conhecimento dos elementos constantes do processo (alegações apresentadas pelas partes litigantes, provas carreadas aos autos, etc.), apontando que a decisão proferida abordara, de forma irrestrita, todas as questões compreendidas nos autos; a motivação, como decorrência lógica do princípio da publicidade, permite que os atos praticados nos autos possam ser objeto de acompanhamento (fiscalização) pelos administrados de maneira geral; e para que se torne possível a interposição de peças recursais, mostra-se relevante a motivação da decisão prolatada, de forma a demonstrar os fundamentos dos recursos, legitimidade e interesse recursal.

Entendemos, com a devida *vênia*, totalmente descabido o seguinte entendimento contido em Acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ)[5], a saber: “(...) o órgão judicial, para expressar a sua convicção, não precisa aduzir comentários sobre todos os argumentos levantados pelas partes. Sua fundamentação pode ser sucinta, pronunciando-se acerca do motivo que, por si só, achou suficiente para a composição do litígio”. Isso porque o julgador tributário, ao deixar de apreciar, de forma específica e individualizada, todos os argumentos de natureza fática e de mérito em prestígio a determinada alegação de parte, incorrerá, em nosso sentir, em frontal desrespeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa, cerceando o direito da parte no que tange ao devido processo legal.

No processo eletrônico é imperioso que os meios digitais e a celeridade de sua tramitação não desrespeitem a motivação dos atos administrativos. Exemplo de vantagem do processo tributário eletrônico é a circunstância de permitir, anteriormente à data da sessão de julgamento, que todos os julgadores integrantes da Câmara Julgadora tenham acesso livre e irrestrito à íntegra dos autos, de forma a conferir que, muito antes do julgamento, os julgadores examinem o voto elaborado pelo Juiz/Conselheiro Relator do processo.

Verdade Material: O exercício da busca pela verdade material, por intermédio do exame pormenorizado e da valoração das provas carreadas aos autos pelas partes é sem dúvida um dos mais relevantes no âmbito do processo tributário. Mediante a análise e da respectiva valoração das provas (documentos fiscais, contábeis, contratuais, comerciais, laudos, perícias, diligências, pareceres, opiniões legais, etc.), concomitante aos argumentos de mérito apresentados pelas partes, o julgador tributário se encontra apto a determinar a solução do litígio.

Observamos que o exercício da valoração das provas, atualmente, tem-se apresentado com maior relevância do que a discussão acerca do ônus da prova, no sentido de que “o ônus da prova incumbe (...) ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito”, nos termos do artigo 333, inciso I, do CPC, fonte de aplicação subsidiária ao processo administrativo tributário. E tal assertiva confirma-se pela circunstância de que, mais do que se limitar a alegar a quem compete o ônus da prova no âmbito do processo administrativo tributário, mostra-se de maior relevância a demonstração documental (verdade material) do entendimento jurídico arguido pela parte (quer pelo Fisco quer pelo contribuinte). As alegações lastreadas em comprovação documental caracterizam-se por maior efeito valorativo, ao passo que a singela discussão inerente ao ônus da prova (em que pese sua pertinência) acaba por enfraquecer o direito da parte litigante.

No que concerne ao objeto, a instrução do processo administrativo tributário tem por finalidade a incessante busca pela verdade material, de forma que seus meios de instrução possibilitem a formação da convicção acerca da efetiva e real existência do fato tributário, sendo que os meios digitais e a suposta celeridade do processo tributário eletrônico não podem mitigar, suprimir ou fracionar o exame minucioso e detalhado das provas acostadas aos autos pelas partes litigantes (Fisco e contribuinte).

Celeridade: O princípio da celeridade se apresenta como decorrência lógica do princípio da eficiência administrativa, insculpido no artigo 37, da CF/88. Curiosamente, em que pese o processo administrativo tributário encontrar-se submetido ao princípio da eficiência, apenas na esfera do Estado de São Paulo é que o princípio da celeridade encontra expressa previsão legal, nos termos do artigo 2º, da Lei n. 13.457/09. E para que se busque o preciso conceito do princípio em referência, não se mostra relevante tecermos grandes considerações ao seu respeito, pois a celeridade compreende a ideia de que as lides de matéria tributária, no âmbito do processo administrativo tributário, devam ser solucionadas de forma célere, rápida e eficaz.

Por intermédio do princípio da celeridade, a Administração Pública *“deve atuar no processo com presteza, de sorte a que esse tenha, como diz o texto constitucional (art. 5º, LXXVIII), duração ‘razoável’ e se assegure a ‘celeridade de sua tramitação’”*[6]. No entanto, na tramitação do processo tributário eletrônico, ressaltamos que a almejada celeridade processual jamais poderá pressupor o comprometimento da qualidade dos julgamentos, pois é indubitável que a apreciação de processo administrativo tributário, sem a promoção do exame detalhado dos argumentos apresentados pelas partes, bem como a avaliação pormenorizada das provas carreadas aos autos, certamente não produzirá a almejada justiça fiscal, podendo acarretar cerceamento de defesa e inerentes vícios processuais.

No processo tributário eletrônico observamos o cumprimento de diligência determinada em sessão de julgamento, a qual pode ser efetivada quase automaticamente; as publicações e intimações são realizadas de forma mais rápida; o sistema informatizado promove a contagem regressiva do prazo a ser cumprido pelos julgadores tributários de Primeira e Segunda Instâncias administrativas, sendo que, findo aludidos prazos sem a apresentação da Decisão ou de Voto por parte dos julgadores, os autos são automaticamente redistribuídos para distinto julgador.

Em face das considerações alinhadas, entendemos que o processo tributário eletrônico apresenta inúmeras vantagens, especialmente no que tange à celeridade, economia em suas fases de tramitação processual. Contudo, há que se atentar ao fato de que a suposta celeridade e economia processual não desrespeitem os princípios informadores do processo tributário (legalidade, contraditório, ampla defesa, devido processo legal, duplo grau de jurisdição, segurança jurídica, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência, interesse público, proporcionalidade, razoabilidade, motivação, verdade material, celeridade e gratuidade), sob pena de implicarem em vícios processuais que possam culminar na nulidade e/ou na anulabilidade na constituição do crédito tributário.

[1] 5ª EC Americana (1787) e 14ª EC Americana (1868).



[2] MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 35ª ed. São Paulo: Malheiros Editores,

2009, p. 98.

[3] *in Princípio da Eficiência em Matéria Tributária*. Pesquisas Tributárias. Nova Série - 12. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Co-edição CEU e Editora RT, 2006.

[4] EMERENCIANO, Adelmo da Silva. *Procedimentos Fiscalizatórios e a Defesa do Contribuinte*. 2ª ed. Campinas: Copola Editora, 2000, p. 206.

[5] Primeira Turma, Agravo de Instrumento n. 169.073/SP, Agravo Regimental, Rel. Min. José Delgado, j. 04.06.98, p. DJU de 17.08.98.

[6] BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 497.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2014-mai-05/fabio-soares-melo-processo-eletronico-nao-comprometer-direitos/>