

OS SUJEITOS DO PROCESSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO

1. Considerações gerais

Processo tributário administrativo é o conjunto de atos necessários à solução, na instância administrativa, de questões litigiosas relativas à aplicação ou interpretação da legislação tributária.

À primeira vista, a ideia que se tem é que o processo tributário administrativo envolve, de um lado, o sujeito passivo e, de outro, a administração, a quem cabe decidir as questões. Para nós, contudo, *processo* é procedimento em contraditório. Assim, todas as vezes que o exercício de competência envolver a atuação de interessados em contraditório, estaremos diante de um *processo*. Todas as vezes que o exercício dessa competência não envolver a atuação de interessados em contraditório, não havendo litígio, estaremos diante de um simples *procedimento*¹.

Se é que o judiciário detém o monopólio da jurisdição, o que é discutível, pois em Direito Administrativo também se fala em *jurisdição*, especialmente no inciso XVIII do art. 37 da Constituição Federal, a processualidade administrativa é uma realidade, nos termos do art. 5.º, LV.

Lembremos que, se no processo judicial o título executivo é formado por meio da sentença transitada em julgado, no processo tributário administrativo o título executivo é formado por intermédio da decisão administrativa definitiva, ou seja, em ambos os casos o título executivo não é obtido senão por meio do processo de conhecimento, cujo ato decisório encerra a relação processual, julgando o mérito da respectiva ação judicial ou administrativa.

É certo que a legislação processual administrativa é lacunosa acerca do papel dos sujeitos da relação processual no âmbito do processo administrativo, em especial do processo tributário, que abrange o *julgador*, o *acusador* e o

¹ SILVA, João Antônio Nunes da e FADLALAH, Joel Salomão. O Processo Administrativo-fiscal do Estado do Espírito Santo, 2.ª ed., p. 33 e 68, Cultural-ES, 2001.

defensor, ou melhor, o órgão judicante e as partes - o órgão da acusação e a defesa. O *jugador* é o sujeito processual imparcial e as partes são os sujeitos processuais parciais, representados pelo órgão *acusador*, que é a Administração Fazendária, à semelhança do Ministério Público no processo penal judicial, representada por seus *servidores fiscais*², e pelo *defensor*, que é o sujeito passivo da acusação fiscal.

Este trabalho é uma adaptação do discurso relativo à legislação processual nacional ao processo tributário administrativo considerado genericamente, i. é, nos planos municipal, estadual e federal.

O primeiro dos sujeitos processuais, como previsto na legislação adjetiva, é o *jugador*, aquele com competência fixada em lei para processar e julgar a controvérsia com imparcialidade e equidistância. A imparcialidade e a equidistância, dentro do sistema acusatório, guardam íntima relação com o princípio do juiz natural, com vedação ao juízo ou tribunal de exceção (CF/88, art. 5.º, XXXVII), visando evitar as decisões injustas.

A Administração Fazendária, por meio de seus *servidores fiscais*, no processo tributário administrativo é uma instituição de capital importância, pois funciona, a um só tempo: (i) como órgão titular da ação fiscal quando, ao promover o lançamento de ofício, assume o papel de *promotor* da causa da Fazenda Pública e sua postura deve ser a de acusar o sujeito passivo, competindo-lhe acompanhar o processo, em caso de impugnação ou recurso do acusado, até a decisão definitiva; e (ii) como órgão fiscalizador do cumprimento da lei tributária quando, ao ensejo da conclusão do procedimento, o representante do Fisco em vez de promover o lançamento de ofício, homologa os lançamentos do sujeito passivo por estar convencido que provas não há para formular a acusação fiscal. Com isso, o *servidor fiscal* representante da Administração Fazendária não se desnatura, mas antes afirma-se como tal, pois sua missão principal é ser fiel executor da lei e não da vontade partidária ou subjetiva de quem quer que seja.

² Terminologia utilizada pela Constituição Federal para referir-se aos agentes do Fisco.

Já, por sua vez, o sujeito passivo defensor deve ser o acusado, que pode comparecer pessoalmente ou ser representado por procurador, advogado ou não, que integra a relação processual tributária.

Instaurada a relação processual, nela irão atuar os sujeitos processuais, *entre os quais se constitui, desenvolve e se completa a relação jurídico-processual*³. Distinguem-se os sujeitos da relação processual em principais e acessórios. Os principais são o *jugador*, o *acusador* e o *defensor*. Ou, na linguagem da legislação processual, o juiz, o autor e o réu, que compõem a relação jurídico-processual (juiz e partes), sem os quais não é possível nem mesmo a ideia de processo. Os acessórios são as pessoas que colaboram no processo sem afetar a relação processual. São sujeitos de determinados atos e termos processuais indispensáveis ao desenvolvimento da relação processual, atuando como auxiliares do *jugador* (secretário, distribuidor, contador, perito, assistente técnico, tradutor, intérprete, servidores públicos etc.).

A posição processual de determinada pessoa no processo, com abstração do conteúdo de suas manifestações, é chamada de parte formal e, de parte material, a posição processual daquelas pessoas que atuam com parcialidade, ou, nas palavras de Eugênio Pacelli de Oliveira em sua obra Curso de Processo Penal: *a parte é material quando há coincidência entre a sua manifestação (de direito material) na causa e sua posição no processo (requerimento de condenação por quem é autor); é parte formal quando independe de tal coincidência, como ocorre, por exemplo, quando o Ministério Público, mesmo autor da ação, requer a absolvição do acusado (art. 385, CPP)*. No processo tributário administrativo, **mutatis mutandis**, a Administração Fazendária, por seus *servidores fiscais*, atua como parte material quando há coincidência entre a sua manifestação (de direito material) na ação fiscal e sua posição no processo (lavratura do auto de infração – requerimento de condenação do acusado); é parte formal quando independente de tal coincidência, como ocorre, por exemplo, quando a Administração Fazendária, por seus *servidores fiscais*, homologa o lançamento (art. 150, **caput**, CTN).

³ MIRABETE, Júlio Fabbrini. Processo penal. 18.^a ed. Rev. e atual., p. 324 - São Paulo: Atlas, 2006.

O *juiz*, ou, mais precisamente, o órgão julgante é o sujeito processual imparcial, que terá como função precípua a condução do processo e o julgamento, integrando a relação processual em posição de destaque, acima do interesse das partes, como intermediário da relação entre elas.

A principal função do *juiz* é a de decidir com imparcialidade o conflito que se lhe apresentam as partes, aplicando a lei ao caso concreto.

O *juiz*, uma vez tenha sido adequadamente provocado, não pode eximir-se de julgar a acusação apresentada, sob pena de violar a garantia constitucional da inafastabilidade do devido processo legal (CF/88, art. 5.º, LV), que impõe ao *juiz* a obrigação de, uma vez provocado, entregar a tutela pleiteada. Este encargo do *juiz*, por um lado afasta a possibilidade de o mesmo não decidir a ação fiscal, e, por outro, exige a observação do princípio do impulso oficial determinado pela legislação adjetiva (arts. 2.º e 139 do CPC), que estabelece os dois gêneros de poderes a serem exercidos pelo *juiz* no processo: a) *judicante* – decidir as lides tributárias aplicando sempre a lei ao caso concreto; b) *administrativo* – determinar as providências necessárias ao desenvolvimento válido e regular do processo.

2. Atuação dos sujeitos processuais

2.1. Acusador

No Brasil, os *servidores fiscais*, observada a respectiva competência tributária nos planos municipal, estadual e federal, possuem a promoção privativa da ação fiscal, pois, sendo a atividade administrativa de lançamento tributário vinculada e obrigatória, os *servidores fiscais*, no desempenho de suas atribuições, devem conduzir-se nos exatos ditames da lei, com emprego dos poderes e respeito aos deveres que lhes são atribuídos.

Poder significa *aptidão para determinar atos de terceiros*. Dessa forma, consistindo os atos praticados no curso da ação fiscal medidas preparatórias da atividade de lançamento, a qual, por sua vez, é vinculada e obrigatória, a expressão “*poderes da fiscalização*” significa o conjunto de aptidões conferidas

por lei à Administração Fazendária, para, por seus *servidores fiscais*, apurar fatos ou esclarecer situações que possam dar azo à constituição de ofício do crédito tributário.

Dentre os atos normativos que regulam esses poderes destaca-se a Constituição Federal, cujo inciso XVIII do art. 37, estabelece: "*a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei;*".

O Código Tributário Nacional, igualmente, em seus arts. 116, parágrafo único, 194, 195 e 197 a 200, confere aos *servidores fiscais* amplos poderes de investigação e o art. 144 do mesmo código autoriza o exame de fatos passados com emprego de processos introduzidos e poderes ampliados por lei nova.

Na verdade, a Administração Fazendária, por seus *servidores fiscais*, é órgão legitimado para a acusação nas ações fiscais. Contudo, nada impede que, diante de determinadas circunstâncias, deixe de promover o lançamento de ofício e homologue os lançamentos do sujeito passivo. Neste sentido, a atuação *imparcial do Fisco está relacionada com a inteira liberdade que se lhe reconhece na apreciação dos fatos e do direito a eles aplicável. O Fisco é livre e deve ser livre na formação de seu convencimento, sem que esteja vinculado a qualquer valoração ou consideração prévia sobre as consequências que juridicamente possam ser atribuídas aos fatos tidos por infracionais. Nunca é demais repetir: ao Estado (e, aqui, ao Fisco) deve interessar, na mesma medida, tanto a condenação do acusado quanto a absolvição do inocente.*⁴

2.1.1 Servidor fiscal natural

A garantia insculpida no art. 5.º, LIII da Constituição Federal (*ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente*) consagra não apenas o princípio do *jugador natural*, mas, também, o direito de todos serem acusados por uma Administração Fazendária imparcial, cujas

⁴ OLIVEIRA, Eugênio Pacelli de. Curso de Processo Penal. 13.ª ed., p. 420 - Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2010 (texto adaptado – a referência é feita ao Ministério Público).

atribuições tenham sido previamente definidas pela lei, por *servidor fiscal* natural.

A atuação dos *servidores fiscais* inicia-se antes do exercício da ação fiscal (**rectius** acusação fiscal), tal como ocorre com as medidas preparatórias do lançamento, quando instaura o procedimento fiscal, intimando o sujeito passivo a exhibir ou entregar livros, documentos e informações fiscais, realizando diligências investigatórias, analisando informações e movimentações financeiras e o documentário para a verificação do cumprimento ou não das obrigações tributárias.

Atuando como parte, tem a atividade vinculada ao princípio da obrigatoriedade, ou da legalidade, e da indisponibilidade, daí por que tem de exercer a ação fiscal sempre que verificar a existência de prova da existência do descumprimento da obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, não podendo tergiversar, sob pena de responsabilidade funcional. Assim, deve arcar com os ônus processuais decorrentes do exercício do direito de ação fiscal, zelando pela produção das provas necessárias ao convencimento do *jugador*, acompanhando a realização dos atos processuais até a decisão definitiva.

2.1.2 Garantias constitucionais

São pelo menos cinco as garantias que regem a atuação dos *servidores fiscais*:

- a) precedência** – os *servidores fiscais* têm, de acordo com o disposto no art. 37, XVIII da Constituição Federal, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos;
- b) essencialidade** – a atividade do Fisco é essencial ao funcionamento do Estado e deve ser exercida exclusivamente por *servidores fiscais*, de carreira específica, nos termos do inciso XXII do mesmo art. 37 acima referido;
- c) unidade ou integridade** – do caráter uno ou íntegro do Fisco decorre o fato de que, quando seus membros atuam, fazem-no em nome da instituição, e não em nome próprio. A unidade ou integridade, prevista no mesmo inciso XXII do art. 37 da Constituição Federal, estabelece que as administrações tributárias

atuação de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais. Isto não fere, contudo, a autonomia de cada uma das Administrações Fazendárias municipais, estaduais e federal para a realização de atividades não integradas;

d) recursos prioritários – a Constituição Federal garante recursos prioritários para a realização de atividades de administração tributária, admitida, inclusive, a vinculação de receita de impostos, nos termos do seu art. 167, IV;

e) autonomia ou independência funcional – consubstancia-se na não vinculação dos *servidores fiscais* a qualquer manifestação externada anteriormente por um determinado *servidor fiscal* ou por outro integrante da carreira e, ainda, pela não sujeição a influências exercidas por órgãos superiores no tocante ao seu comportamento, no estrito cumprimento do dever legal, pois a sua atividade é vinculada e obrigatória, nos termos do parágrafo único do art. 142 do CTN. Registre-se, por relevante, que, para os efeitos da legislação tributária, *não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de os servidores fiscais examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los*, segundo o art. 195 do CTN, topicamente disposto na abertura do capítulo que versa sobre a *fiscalização*. Mais importante ainda é o reconhecimento de que, no atual ordenamento jurídico, este mandamento do art. 195 do CTN foi elevado ao nível constitucional pela norma do art. 145, § 1.º, segundo a qual aos *servidores fiscais* é facultado, especialmente para conferir efetividade aos objetivos de administração tributária, identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

2.2. Defensor

No processo tributário administrativo, como decorrência da garantia constitucional do contraditório e da ampla defesa (art. 5.º, LV), a defesa do acusado pode ser feita por ele mesmo ou por defensor constituído, independentemente de ser ou não advogado, em todas as instâncias do contencioso, conforme a legislação processual de cada Administração

Fazendária. Não há violação ao devido processo legal se o acusado não se faz representar por advogado.

A ampla defesa consiste no direito de o acusado utilizar todos os meios legais e os moralmente legítimos, ao seu alcance, para provar a sua inocência e refutar a acusação fiscal.

A defesa tempestiva, validamente apresentada, instaura a fase litigiosa do procedimento. Agora, portanto, fala-se de *processo*, não mais de simples *procedimento*. Além de instaurar a fase litigiosa, a sua apresentação tempestiva suspende a exigibilidade do crédito tributário até o julgamento definitivo. Em outras palavras, a defesa impede que o sujeito ativo, desde logo, pela via da ação executiva, promova a liquidação forçada do patrimônio do acusado com a finalidade de haver a quantia que supõe devida.

Caso não apresentada, ou seja, prevalecendo o silêncio do acusado ante a exigência veiculada no lançamento, reputar-se-ão verdadeiros os fatos narrados pela Administração Fazendária. Por conseguinte, declarada a revelia, o processo será encaminhado imediatamente ao órgão competente para proceder à inscrição do crédito tributário em dívida ativa.

Inobstante a presunção da veracidade dos fatos não impugnados, bem como a desnecessidade de submeter a julgamento, nas instâncias administrativas, um lançamento sobre o qual não paira controvérsia, deverá a Administração Fazendária, exercer o controle da legalidade dos atos praticados no sentido de constituir o crédito tributário. Tal controle, necessário para isentar o procedimento administrativo de vícios, defeitos ou irregularidades, será levado a efeito no âmbito do órgão responsável pela inscrição em dívida ativa, pois a inscrição, diz o § 3.º do art. 2.º da Lei 6.830/80, *se constitui no ato de controle administrativo da legalidade*, que atesta a regularidade do lançamento, para que o Estado possa servir-se de instrumento idôneo para promover a cobrança do seu crédito.

A consequência mais drástica imposta ao revel é a confissão ficta, ou seja, a pena de confesso. Embora não haja na legislação tributária a previsão de recurso que possa ser utilizado pelo acusado com a finalidade de obstaculizar

o ritmo da tramitação processual após a declaração da revelia, é óbvio que o defensor pode, administrativa ou judicialmente, provar a inexistência desta.

2.3. Julgador

Para atuar validamente no processo, o *juiz* necessita de: a) *capacidade funcional* – condição que atribui ao juiz a qualidade de ocupante do cargo, apto ao exercício da atividade judicante, após preencher todos os requisitos legais para a investidura; e b) *capacidade subjetiva (ou imparcialidade)* – a imparcialidade decorre do sistema legal do processo, que adotou o sistema acusatório, no qual são distintos o órgão acusador e o órgão judicante. Nesse sentido, *a imparcialidade decorre da equidistância do juiz em face das partes*⁵.

As situações que afastam o *juiz* do processo, na maioria das vezes, dizem com a parcialidade. Afora os casos de incompetência em razão da matéria ou do lugar, de modo geral, no processo tributário administrativo, o *juiz* deve declarar-se impedido nos processos que lhe interessarem pessoalmente, direta ou indiretamente, ou a seus parentes, consanguíneos ou afins, até o terceiro grau civil, inclusive, ou à sociedade de que faça ou tenha feito parte como sócio, advogado ou membro da diretoria, do conselho de administração ou do conselho fiscal. Subsiste também impedimento quando, em instância inferior, o *juiz* houver atuado como perito ou assistente técnico ou tenha proferido decisão ou externado opinião sobre o mérito do processo.

A declaração de impedimento é um dever, pois os vínculos que geram o impedimento são objetivos e afastam o *juiz* do exercício da atividade judicante independentemente de seu ânimo subjetivo.

É lícito ainda ao *juiz*, por motivo de foro íntimo, alegar impedimento e abster-se de participar do julgamento.

Caso não haja o reconhecimento espontâneo, qualquer das partes poderá arguir o impedimento ou a suspeição do *juiz*, devendo a instância

⁵ GRECO FILHO, Vicente. Manual de Processo Penal. 8.ª ed. P. 232 - Ed. Saraiva. São Paulo, 2010.

competente decretar a nulidade dos atos do *julgador*, se praticados quando já presente o motivo de impedimento ou de suspeição.

3. Conclusão

O presente estudo, em seus aspectos mais relevantes, revela que cada sujeito processual interfere no processo tributário administrativo consoante as peculiaridades que lhes são conferidas por lei, contribuindo para o alcance das finalidades do processo, de lograr a correta aplicação do **jus puniendi** monopolizado pelo Estado, que ratifica sua soberania e restaura a ordem e a segurança jurídicas em busca da paz social.

João Antônio Nunes da Silva é Auditor Fiscal da Receita Estadual e autor dos livros Manual do ICMS e Processo Fiscal do Espírito Santo