O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

RUI BARBOSA NOGUEIRA
Prof. na Faculdade de Direito da Universidade Católica de São Paulo

SUMÁRIO: *Obrigações legais. O lançamento. Reclamação. Auto de infração. Representação e Denúncia. Defesa. Recurso voluntário. Pedido de reconsideração. Recurso hierárquico. A consulta fiscal. Instâncias administrativas. Fisco federal. Conselhos de Contribuintes e de Tarifas. Junta de ajuste de lucros. Junta Consultiva do Impôsto de Consumo. Fisco estadual. Fisco Municipal. Conclusão.*

* As obrigações tributárias, quer principais, quer acessórias, estão sempre previstas na lei, devendo em princípio ser normalmente exigidas ou cumpridas tanto pelo fisco como pelo contribuinte ou por aquelas pessoas a que a lei transfere ou incumbe essas obrigações. Assim, o fisco deve proceder aos lançamentos, à fiscalização e à arrecadação, como o contribuinte fazer as declarações, proceder aos autolançamentos e pagar todos os tributos devidos na forma e prazos legais.

Entretanto, por vários motivos, entre os quais a incerteza, a insolvabilidade, a impontualidade, enfim, mesmo por atos culposos ou dolosos, às vêzes deixa de ser cumprida a obrigação ou é cumprida de forma contrária à lei, ou incompletamente.

As diferentes hipóteses precisam então ser examinadas face à lei; para êsse fim existe o processo. O processo é a forma de exame das possíveis obrigações e, como elas, igualmente regulado por lei, e por isso mesmo a própria forma de proceder também constitui um direito assegurado às partes. Para que a solução não venha a ser errada ou resulte injustiça, a lei prevê um método, uma *certa ordem.* O processo fiscal é, pois, um ordenamento do modo de proceder, para que tanto a imposição, como a arrecadação e fiscalização sejam feitas na medida e na forma previstas na lei. Para que seja atingido o fim, é preciso empregar-se o meio. Para cumprir-se a lei substantiva, criadora da obrigação tributária, é necessária a lei adjetiva, criadora da forma de proceder.

* Aula prelecionada na Faculdade de Direito da Universidade Católica de São Paulo.

Qual é a natureza jurídica das chamadas medidas de ordem, ou melhor, do processo tributário, se, afinal, o procedimento é uma questão de forma?

A solução está exatamente no problema da legitimidade do ato jurídico. Quando a forma fôr prescrita na lei, a não observância acarretará em princípio a nulidade do ato formal praticado (Código Civil, arts. 82, 129, 130 e 145, III). Devem, assim, as partes, fisco e contribuinte, obedecer à forma legal processual, e isto porque as partes têm um *direito público subjetivo* à legitimidade do ato jurídico.

Para certos atos processuais não essenciais, e para os quais a lei não prescreva forma especial, a lei prevê outras sanções, como por exemplo, a perda de faculdades (preclusão) ou então, mesmo, o remédio, como a possibilidade de serem sanados ou supridos.

O processo tributário, assim compreendida tôda forma de discussão, seja da obrigação principal, seja da obrigação acessória, pode-se desenvolver em duas ou uma só esfera: na administrativa e em seguida na judiciária ou apenas na judiciária.

O processo tributário, como vamos verificar, é, fundamentalmente, um processo de discussão de lançamento; por meio dêle se vai fazer o "acêrto" ou o contrôle de legalidade da obrigação tributária, seja principal, seja acessória, ou ambas. Vejamos o procedimento na tela administrativa.

Quando estudamos o lançamento, tendo em vista o próprio grau de colaboração entre fisco e contribuinte, resumimos os lançamentos em três grupos: o primeiro do *lançamento direto ou de ofício* em que o fisco age por iniciativa própria; o segundo denominado *lançamento por declaração* em que o fisco recebe informações do contribuinte para efeito de operar o lançamento, e, finalmente, o chamado *auto-lançamento* em que o próprio contribuinte opera o lançamento e liquida o débito, sob o contrôle genérico de fiscalização. Pois bem: nos dois primeiros casos o fisco, após fazer o lançamento, expede ao contribuinte uma notificação ou aviso de lançamento. Se o contribuinte estiver de acôrdo com o lançamento e pagar no prazo assinado, estará extinta a obrigação. Se, porém, êle não concordar, poderá apresentar uma *reclamação.*

A reclamação é uma petição dirigida à autoridade administrativa lançadora, discordando do lançamento. Em matéria de impôsto lançado, a reclamação, na esfera federal, suspende o pagamento até ser resolvida a questão em primeira instância (Impôsto de Renda — parágrafo único do art. 155). Já para os tributos estaduais e municipais lançados, não tem efeito suspensivo da cobrança, vigora o chamado princípio do *solve et repete* — pague e depois reclame. Como exemplo, vejam-se no Estado de São Paulo, o Código de Impostos e Taxas, impôsto territorial rural, livro III, art. 31; Taxa do Serviço de Água e Esgôto, livro VII, art. 52. No Município de São Paulo, Decreto n.º 1.436, de 27-9-51 — Consolidação; impôsto territorial urbano, art. 32; impôsto de licença para funcionamento, art. 239; impôsto predial, art. 94; impôsto de indústrias e profissões, art. 161; impôsto de licença para publicidade, art. 387.

No caso dos impostos não lançados, ou melhor, de *auto-lançamento*, por meio de fiscalização, o fisco, constatando omissão ou mesmo infração formal, lavra um *auto de infração*, do qual deixa uma cópia ou uma intimação ao contribuinte e que corresponde ao aviso de lançamento. Ainda mesmo nos outros casos de lançamentos podem ainda ser constatadas 'infrações fiscais" e igualmente lavrado o auto de infração. O auto de infração nada mais é que um relatório da ocorrência que o agente presume constituir infração e materializa em um ato descritivo para levar ao conhecimento da autoridade julgadora e assim instaurar a instância.

Ao invés do auto de infração que é a forma mais geral, certas leis prevêm também a *representação*, que é uma outra forma de comunicação que o agente fiscal pode fazer. Ainda certas leis prevêem a possibilidade de particulares apresentarem *denúncia* de infrações fiscais.

No caso do auto de infração, lavrado por falta ou insuficiência do *auto-lançamento*, há como que uma transformação do *auto-lançamento* em *lançamento de ofício*. Nesse caso a iniciativa do lançamento passa para o fisco que inicia o processo para a discussão. O auto de infração instaura a instância e mesmo que o contribuinte concorde ou não se defenda, deve obrigatòriamente haver julgamento. Se o contribuinte não se defende, haverá, assim mesmo, julgamento à sua revelia, mas haverá julgamento, podendo até ser favorável ao contribuinte ou reconhecida nulidade de ofício. No município de São Paulo o Decreto n.º 1.436/51, diferentemente, ao invés de "auto de infração" institui "auto de multa" e se o contribuinte não se defende, só pela revelia é confirmada a multa e inscrita a dívida (art. 696). A nosso ver é uma forma drástica e de excessivo privilégio ao fisco e que subverte a função do agente fiscal, pois o auto deve ser apenas relatório suscetível sempre de julgamento a serviço da justiça e jamais transformado mecânicamente, só pela perda de um prazo, em dívida ou título executivo.

De posse da intimação, ou do auto de infração ou de multa, em que é descrito o fato imputável, capitulada a infração e assinado prazo, o contribuinte poderá apresentar sua defesa.

A defesa nada mais é que uma petição de réplica à acusação fiscal, isto é, contra a argüição do auto, dirigida à autoridade fiscal de primeira instância. Com a petição o contribuinte poderá juntar provas documentais. Para certos tributos que dependam de classificação de mercadorias como o aduaneiro e o impôsto de consumo, poderá requerer análise do produto; poderá ainda requerer diligências, etc.

Como vimos, no caso das reclamações em geral já existe o lançamento e a cobrança não se suspende pela reclamação, com exceção do caso particular do impôsto de renda. Diferentemente, nos casos de auto de infração ou de multa, a defesa em primeira instância suspende a executoriedade do ato, mesmo porque o auto é apenas uma presunção e não corporifica ainda um lançamento, êle constitui a fase inicial para a apreciação e julgamento do processo, do qual decorrerá ou não um lançamento.

Se a reclamação ou a defesa é julgada procedente, no todo ou em parte, as leis estabelecem em geral que sendo a redução ou cancela-

mento acima de uma certa quantia, exemplo Cr$ 5.000,00, a autoridade de primeira instância recorrerá de ofício ao tribunal ou autoridade de segunda instância.

Poderá assim o órgão superior confirmar ou reformar a decisão de primeira instância. Se confirmar a solução favorável ao contribuinte, estará findo o processo administrativo. Se reformar, caberá um pedido do contribuinte, de que adiante falaremos.

Se a reclamação ou a defesa não é atendida no todo ou em parte pelo julgador de primeira instância, poderá o contribuinte apresentar *recurso voluntário.*

Êste recurso consiste em uma petição de contestação à decisão recorrida, dirigida ao órgão fiscal de segunda instância, geralmente um tribunal ou conselho composto de membros representantes do fisco e do contribuinte, cujas organizações veremos mais adiante.

O recurso deve ser apresentado dentro de um prazo previsto em cada regulamento (geralmente de 20 a 30 dias os federais, 30 os estaduais e de 60 os municipais), e naqueles casos em que estêve suspensa a cobrança até primeira solução, o contribuinte terá agora, para recorrer, de *garantir a instância,* o que também é feito de acôrdo com o respectivo regulamento, mediante depósito da importância em litígio, prestação de fiança por terceiro, ou caução de títulos da dívida pública. Como dissemos, a garantia de instância é sòmente para os casos de tributos não lançados cuja primeira discussão tem efeito suspensivo, o único impôsto lançado que faz exceção é o impôsto de renda em que a lei estabelece a suspensão da cobrança até solução de reclamação ou defesa. Para o recurso, entretanto, a legislação do impôsto de renda exige que seja paga a quantia do lançamento não objeto de litígio, permitindo o depósito, fiança ou caução em relação à parte litigiosa (art. 158, § 1.º). Também para os processos de multas ocorre a necessidades de garantia da instância.

Com o recurso o contribuinte apresentará as provas documentais que possuir, podendo ainda comparecer à sessão de julgamento e produzir a sustentação oral de suas razões. Nesses órgãos mantém o fisco um representante ou advogado da Fazenda que também poderá defender oralmente a pretensão fiscal.

A decisão do órgão de segunda instância, se favorável ao contribuinte e unânime, termina a questão. Quando não unânime, poderá em geral o advogado representante da Fazenda, se entender a solução contra a prova dos autos ou contra a lei, recorrer, se federal, ao Ministro da Fazenda, se estadual, ao Secretário da Fazenda, se municipal há recurso de ofício ao Secretário das Finanças. Nestes casos pode o contribuinte contra-arrazoar.

Se a decisão fôr contrária ao contribuinte, há duas orientacões. O Fisco estadual paulista, neste caso, dá por finda a instância administrativa, salvo se não fôr unânime ou ocorrer conflito de jurisprudência. Em caso de conflito de jurisprudência admite recurso de revisão. As demais legislações admitem, em qualquer caso, que o contribuinte apresente *pedido de reconsideração.*

Como o nome indica trata-se de um novo recurso ao mesmo órgão, pedindo para que reconsidere a decisão proferida. Em geral deve êsse pedido apresentar argumento novo. Nesse sentido tem sido a jurisprudência. Não existe entretanto texto de lei que, para admitir o pedido de reconsideração, exija como pressuposto o argumento novo, como, por exemplo, dispõe expressamente a lei do Estatuto dos Funcionários Públicos Federais (*novos argumentos,* inciso II do art. 221 do Decreto-lei n.º 1.713, de 28-10-39).

No caso do *pedido de reconsideração* estar sendo apresentado contra acórdão resultante de recurso *"ex-officio"*, é requisito, então, a garantia de instância, a qual não fôra feita porque o contribunte é que havia ganho (Decreto-lei federal n.º 607, art. 15).

A decisão do pedido de reconsideração coloca ponto final no processo administrativo fiscal, salvo se houver recurso do representante da Fazenda, caso em que terminará administrativamente com a decisão do Ministro da Fazenda, Secretário da Fazenda ou Secretário das Finanças. Fala-se de um chamado *recurso hierárquico,* que poderá ser ainda apresentado ao Ministro da Fazenda, Secretário da Fazenda ou Secretário das Finanças ou mesmo ao Presidente da República, ao Governador do Estado ou ao Prefeito, conforme se trate respectivamente do fisco federal, estadual ou municipal. Mas o chamado *recurso hierárquico,* no caso, não é recurso normal ou de trâmite previsto, de sorte que não suspende a executoriedade do ato e apresentado no mesmo processo não é encaminhado; êle não pode mudar o trâmite legal do processo, o qual seguirá para o executivo. O chamado recurso hierárquico é apenas um *recurso de graça,* e, na prática, quando o contribuinte não tem outro meio, dirige-se então diretamente à autoridade hierárquica superior a qual poderá, facultativamente, avocar o processo, porém não constitui uma instância de trâmite normal, não obriga o órgão a que é dirigido, o qual poderá ou não admiti-lo baseado em seu poder hierárquico e faculdade de apreciação por eqüidade.

Sendo a tutela do direito uma das obrigações elementares do Estado, deve o indivíduo ter garantia à certeza do direito. A certeza, em última instância, a certeza conclusiva, só é dada pelo Poder Judiciário de que falaremos no ponto seguinte. Entretanto, encontrando-se o contribuinte face ao quadro legal de obrigações que lhe impõe a legislação tributária e cujo cumprimento lhe é exigido pelo fisco desde a via administrativa, deve, nessa mesma via, o fisco, que é, afinal, órgão do Estado, garantir-lhe, também, uma certeza administrativa de como deva agir nos casos em que tenha dúvida. Se por êste lado, tem o contribuinte um verdadeiro direito subjetivo público à certeza, de outro lado o próprio fisco tem um verdadeiro interêsse de política tributária nessa instrução, porque a falta de certeza do direito, como acentua Calamandrei, constitui potencial inobservância do mesmo, enquanto o restabelecimento da certeza do direito é, em si mesmo, uma garantia de sua observância.

Daí a legislação fiscal criar o *instituto da consulta,* cercá-lo de certas garantias e disciplinar o seu processo.

A *consulta* é uma petição que o contribuinte espontâneamente, dirige à autoridade fiscal competente, visando a estabelecer dúvida em face das possíveis obrigações fiscais. Com essa petição poderá juntar não só documentos, como amostras, pedir análises, diligências etc., enfim, tudo que entender necessário para esclarecimento do fato submetido a apreciação.

É em geral nos casos dos impostos de auto-lançamento e lançamento por declaração que ocorre maior número de dúvidas para o contribuinte, exatamente porque nesses a sua parte de iniciativa ou colaboração, enfim, de incumbências, é maior.

A consulta fiscal, como vimos, é, em geral, um direito de qualquer contribuinte; todavia muitos regulamentos a mencionam expressamente: regulamento do impôsto de consumo, § 1.º do art. 156; regulamento do impôsto do sêlo federal, art. 100; regulamento do impôsto de renda, art. 179.

O processo de consulta perante o fisco federal (exceto do impôsto de renda, que veremos adiante) se desenvolve, mais ou menos, como o do contencioso. A *petição* é apresentada à autoridade de primeira instância, a solução dessa, se favorável ao contribuinte, dispensando-o da obrigação fiscal, exige recurso *ex-officio* da autoridade prolatora à instância superior. Se contrária ao contribuinte, êste poderá apresentar *recurso voluntário* e não depende de garantia de instância. Êsse recurso tem efeito suspensivo e devolutivo. Isto é, mesmo que a repartição tenha decidido pela obrigação, a apresentação do recurso suspende a obrigação. É verdade que existem uma ou duas decisões administrativas em contrário, mas não têm apoio em lei, nenhuma disposição legal existe restringindo os efeitos dêsse recurso; ao contrário, as próprias leis administrativas criaram o recurso sem exigência sequer de garantia de instância. A jurisprudência é torrencial no sentido de que, pendente de solução a consulta, não pode o contribuinte ser autuado e isso é evidente, pois o Estado não cumprira ainda o seu dever elementar de fornecer-lhe o julgado final administrativo para lhe dar a certeza a que tem direito público subjetivo (vêde art. 195 do regulamento do impôsto de consumo).

O outro efeito, o *devolutivo*, significa que é devolvido à instância superior o conhecimento pleno da matéria que tenha sido *objeto de recurso*. A segunda instância fará um reexame completo, quer da matéria de fato como da de direito de que tenha recorrido a parte vencida.

Com exceção do impôsto de consumo, em que o recurso de consulta foi desviado do órgão de julgamento contencioso para a Diretoria das Rendas Internas, como adiante veremos, nos demais casos de tributos federais, da decisão contrária ao contribuinte caberá *pedido de reconsideração*.

Já perante o fisco estadual paulista o processo de consulta é diferente: mantém êle um órgão especial denominado Serviço de Consultas (R-6) com sede em São Paulo, que emite parecer sôbre qualquer dúvida fiscal suscitada pelo contribuinte, tendo o caráter de opinião ou solução de dúvida em tese. Não existe, como na legislação federal, enquadramento expresso do instituto da consulta na categoria de instância

processual, o que, evidentemente, lhe daria mais segurança e atenderia melhor a função de garantia de certeza, pois poderia da solução haver recurso para o Tribunal de Impostos e Taxas, dando uniformidade às soluções na tela administrativa.

Com referência aos tributos municipais, sendo êles de lançamento direto e de lançamento por declaração, ocorrem menos dúvidas por parte do contribuinte, pois o lançamento dêsses tributos é de maior iniciativa da repartição e como é óbvio as dúvidas do contribuinte surgem muito mais com os tributos de auto-lançamento, todavia, dentro do direito de petição, poderá sempre o contribuinte formular consulta à autoridade fiscal, e, nesse caso, a consulta será dirigida sempre ao Prefeito Municipal, como autoridade administrativa fiscal que é.

Vejamos quais são os órgãos administrativos encarregados do julgamento dos processos tributários. Como não seria possível, nem de interêsse prático, examinarmos todos os órgãos dos demais Municípios e Estados do Brasil, veremos os do fisco federal, os do fisco do Estado de São Paulo e os dos fiscos dos Municípios do Estado de São Paulo.

FISCO FEDERAL — De acôrdo com sua administração fiscal, a União possui, nas Capitais dos Estados, Delegacia Fiscal do Tesouro; nos portos, Alfândega e, nas demais cidades, Coletoria Federal ou Mesa de Renda. Em certas cidades, como Rio de Janeiro ou São Paulo, transformou suas coletorias em Recebedoria Federal.

Para todos os tributos federais, exceto o de renda, são essas autoridades as julgadoras de primeira instância, obedecida a seguinte ordem: as Coletorias e Mesas de Renda sòmente julgam notificações do impôsto de consumo. As Recebedorias julgam tôda a matéria contenciosa ou consultiva da sua jurisdição. As Alfândegas idem, exceto impôsto de Sêlo. As Delegacias do Tesouro, com jurisdição em cada Estado, excluídas as jurisdições das Recebedorias e Alfândegas, decidem, também, tôda a matéria contenciosa ou consultiva de primeira instância, excetuadas as notificações em primeira instância que são julgadas pelas Coletorias e Mesas de Rendas (Decreto n.º 26.149, de 1949, art. 156; decreto n.º 32.392, de 1953, art. 89).

Quanto ao impôsto de renda, possui o fisco federal a *Divisão do Impôsto de Renda,* no Rio de Janeiro, que decide em primeira instância, para todo o Brasil, as consultas e os pedidos de isenção (art. 176 do Decreto n.º 24.239, de 1947), e como órgãos delegados, aquela Divisão tem nos Estados e Territórios as Delegacias Regionais que, privativamente, julgam como órgãos de primeira instância, as reclamações de lançamentos (art. 156 do Decreto n.º 24.230) cabendo-lhe ainda a imposição das multas por infrações formais até Cr$ 20.000,00, e, finalmente, as Delegacias Regionais que não julgam as reclamações, mas dentro de sua jurisdição julgam as questões relativas a infrações formais de multa até Cr$ 5.000,00, pedidos de retificação de declarações, etc. (as funções dêstes órgãos estão previstas no Regimento aprovado pelo Decreto n.º 9.423, de 20-5-1942).

Assim, exemplificando, para a cidade de São Paulo, quanto a tôdas as questões tributárias federais, exceto impôsto de renda, a autoridade

competente é o Diretor da Recebedoria Federal em São Paulo e quanto ao impôsto de renda, contencioso, é o Delegado Regional do Impôsto de Renda em São Paulo e consultiva ou para decidir sôbre isenção, o Diretor da Divisão do Impôsto de Renda, no Rio de Janeiro.

Para julgamento de recursos e pedidos de reconsideração, o fisco federal já não possui tão grande quantidade de órgãos como para primeira instância. Como primeira instância, segundo vimos, possui grande quantidade de repartições arrecadadoras distribuídas pelo território brasileiro ao passo que para apreciação de recursos tem, apenas, divididos por competência *ratione materiae*, três conselhos e duas juntas, todos com sede na Capital Federal, e que são:

1. *Primeiro Conselho de Contribuintes* — Julga os recursos sôbre impôsto de renda, sêlo, taxa de educação e saúde, impôsto de vendas e consignações dos Territórios Federais, impôsto sôbre prêmios e sorteios, impôsto sôbre remessas de fundos para o exterior e questões relativas à fiscalização bancária.

Compõe-se de 6 membros, sendo três funcionários do Ministério da Fazenda e três representantes dos contribuintes, todos nomeados pelo Presidente da República com mandato de 3 anos. Dentre êsses é eleito o presidente, por seus pares, tendo o presidente o voto de desempate, além do voto ordinário. Junto a cada Conselho funciona um representante da Fazenda Pública de que já falamos.

2. *Segundo Conselho de Contribuintes* — Com a mesma organização do primeiro, julga todos os demais impostos, taxas e contribuições internas, dos quais se destaca, pelo vulto, o impôsto de consumo.

3. *Conselho Superior de Tarifas* — Compõe-se de 8 membros nomeados pelo Presidente da República com mandato por 2 anos, sendo 4 funcionários da Fazenda e 4 representantes dos contribuintes. Êste Conselho é dividido em 2 Câmaras.

À Primeira Câmara compete julgar os recursos sôbre classificação de mercadorias e revisão de despachos alfandegários relativos à mesma classificação.

À Segunda Câmara compete o julgamento dos recursos sôbre isenção e redução de direitos aduaneiros, armazenagem, contrabando e apreensão de mercadorias, falta de volumes manifestados, avaria, rótulos estrangeiros (excluídos os casos de rótulos estrangeiros relativos a mercadorias sujeitas ao impôsto de consumo, caso em que a competência é do Segundo Conselho por constituir infração do regulamento daquele impôsto — art. 89 e 90 do Decreto n.º 26.149, de 1949), revisão de despachos sôbre êsses assuntos e quaisquer outras infrações aduaneiras.

Todos êsses três Conselhos foram criados pelo Decreto n.º 24.036, de 26-3-34, arts. 150 a 187, regulamentado pelo Decreto n.º 4.763, de 14-7-34 e alterado pelo decreto-lei n.º 607, de 10-8-38, ainda em vigor.

Escapam à competência dêsses Conselhos as questões relativas a restituições de impostos, taxas, quaisquer outras contribuições fiscais e multas de mora (art. 16 do Decreto-lei n.º 607). O recurso destas questões cabe ao Diretor Geral da Fazenda Nacional (Decreto n.º 24.036 e circular do Ministro da Fazenda n.º 54, de 14-10-38, *D. O.*, de 18).

4. *Junta de Ajuste de Lucros* — Com sede no Rio de Janeiro, resolve, como única instância, as questões quer contenciosas, quer consultivas sôbre o impôsto de lucros extraordinários. Como êsse tributo já foi extinto, ela funciona, apenas, até resolver os casos pendentes. Foi instituída pelo Decreto-lei n.º 6.224, de 24-1-44 e seu regimento atual foi aprovado pelo Decreto-lei n.º 22.037, de 8-11-46.

5. *Diretor das Rendas Internas — (Junta Consultiva do Impôsto de Consumo)* — Em matéria consultiva sôbre impôsto de consumo o Decreto-lei n.º 7.404, hoje substituído pelo Decreto n.º 26.149, de 1949, instituiu, como órgão competente para o recurso, a Diretoria das Rendas Internas, situada na Capital Federal, retirando essa competência consultiva do 2.º Conselho (§ 1.º do art. 156 e art. 204 do Decreto n.º 26.149). Ao mesmo tempo criou uma *Junta Consultiva do Impôsto de Consumo,* composta de 6 membros, 3 funcionários e 3 representantes dos contribuintes, êstes indicados pela Federação das Associações Comerciais do Brasil e pela Confederação Nacional da Indústria e isto porque os contribuintes *de jure* do impôsto de consumo, como já vimos, são os comerciantes importadores e os industriais.

Essa junta funciona como órgão opinativo, seu presidente é o próprio Diretor das Rendas Internas, de forma que o parecer pode ser ou não homologado pelo Diretor, o qual, divergindo, pode decidir em contrário. A retirada das decisões consultivas do 2.º Conselho, nos parece uma medida errada, acarretando conflitos de soluções entre os dois órgãos. A Junta Consultiva está regida pelo Decreto-lei n.º 19.221, de 19-7-45.

Fisco Estadual — No Estado de São Paulo, tanto as reclamações como os autos de infração, ou ainda os pedidos de restituição, são apreciados na Capital pelas *Turmas Julgadoras* do Departamento da Receita e no interior pelas *Comissões Julgadoras* do Departamento dos Serviços do Interior. Essas turmas ou comissões são compostas de 2 funcionários, funcionando um como relator e outro como revisor. Em caso de divergência, o desempate competirá ao Chefe ou Encarregado do serviço. A competência de julgamento poderá, todavia, ser cometida a um só julgador pelo Diretor ou ainda poderá o chefe avocar a decisão do processo.

Existe, ainda, perante a primeira instância, uma possibilidade de revisão quando a decisão seja contra a Fazenda e promovida perante o chefe da repartição. Esta matéria está resumida no livro XV do vigente Código de Impostos e Taxas.

No Estado de São Paulo temos como órgão de recursos o *Tribunal de Impostos e Taxas,* conforme dispõem os arts. 10 a 13 do livro XV do Código de Impostos e Taxas. A organização do tribunal foi recentemente alterada pela Lei n.º 2.031, de 24-12-52, estando a regulamentação consolidada no Decreto n. 22.021, de 31-1-53. Sediado nesta Capital, tem jurisdição em todo o território paulista, sendo o intérprete das leis tributárias do Estado, na esfera administrativa. É composto de 23 juízes contribuintes e 15 juízes funcionários, efetivos e suplentes.

Compreende 4 Câmaras efetivas, constituída cada uma por 5 juízes, sendo 3 contribuintes e 2 funcionários da Fazenda.

A Primeira e a Terceira Câmaras julgam questões referentes a multa, impostos e taxas sôbre a riqueza imobiliária (impôsto de transmissão *intervivos* e *causa mortis*, territorial rural, taxa de serviço de águas e esgotos, etc).

A Segunda e a Quarta, as questões referentes a multas, impostos e taxas sôbre a riqueza mobiliária (impôsto de vendas e consignações, transações, sêlo, taxas rodoviárias, etc).

De acôrdo com a necessidade do serviço poderão ser instaladas câmaras suplementares, com a mesma composição e, ainda excepcionalmente, Câmaras especiais com duração limitada e composta de 3 juízes, 2 contribuintes e 1 funcionário.

Os juízes são nomeados por mandato de 3 anos pelo Governador do Estado. O Presidente terá, sempre, além do voto normal, o de minerva, também chamado de qualidade ou de desempate. A fim de evitar conflitos de orientação, é instituído o recurso de revisão, julgado pelas Câmaras Reunidas, que consiste no agrupamento das Câmaras efetivas de igual competência. Também para dirimir dúvidas de interpretação regimental e outros fins, há o Tribunal Pleno, pela reunião de tôdas as Câmaras efetivas.

Junto a cada Câmara funciona um advogado da Fazenda, que deve oficiar em todos os processos, promover diligências instrutórias, interpor recursos, prestar informações e dar pareceres solicitados inclusive pelos juízes. O advogado da Fazenda junto ao nosso Tribunal tem atribuições, a nosso ver, muito mais de função de Ministério Público do que a dos representantes nos Conselhos federais.

FISCO MUNICIPAL — De acôrdo com a lei orgânica dos Municípios do Estado de São Paulo (Lei de 18-9-47, art. 73, § 2.º) após a comunicação ou publicação do lançamento, tem o contribuinte o prazo de 15 dias para apresentar sua reclamação. Essa reclamação é dirigida ao Prefeito. Em São Paulo, embora dirigida ao Prefeito são os diretores das repartições fiscais que as decidem, por delegação.

A mesma lei orgânica, no art. 34, inciso VI, declara caber privativamente à Câmara Municipal, resolver em grau de recurso, as reclamações contra atos do prefeito, exclusivamente em matéria de impostos.

Entretanto, no Município de São Paulo, temos o Conselho Municipal de Impostos e Taxas, caido pelo Decreto-lei municipal n.º 377, de 13-2-46, regulamentado pelo Decreto n.º 873, de 24-6-46, como órgão julgador de segunda instância, para todos os tributos municipais e autos de multas fiscais. Êsse Conselho é composto de 7 membros, sendo 4 funcionários e 3 representantes dos contribuintes. Sempre que o recurso tenha sido decidido favoràvelmente ao contribuinte por quatro ou menos votos (menos de 4 pode ocorrer por falta ou impedimento) haverá recurso *ex-officio* do próprio Conselho para o Secretário das Finanças.

Assim, pois, no município da Capital tanto os recursos como os pedidos de reconsideração são apresentados ao Conselho Municipal de

Impostos e Taxas (Decretos n.º 873, de 1946 e n.º 1.436, de 1951) e nos demais Municípios do Estado de São Paulo são apresentados à respectiva Câmara Municipal (Lei estadual orgânica dos Municípios, n.º 1, de 1947, art. 34, inciso XI).

Tendo a lei orgânica dos Municípios previsto recurso da decisão do Prefeito para a Câmara Municipal, quer nos parecer que mesmo quando, em São Paulo, o Conselho Municipal ou o Secretário das Finanças tenha decidido, êles decidem como delegados do Prefeito e portanto, se não atendido, poderá ainda o contribuinte apresentar recurso à Câmara Municipal com apoio no citado art. 34, inciso XI da Lei estadual n.º 1, de 18-9-47.