INSTRUMENTOS DE DEFESA DO CONTRIBUINTE

"As Leis são amostras de comportamento que traduzem a consciência social de uma era."

LEON FREJDA SZKLAROWSKY*

1. *Introdução*

O Direito, complexo de normas, que regem a conduta dos homens em sociedade, não é estático; abriga uma realidade histórico-cultural e deve ser modelado, sob o impacto de idéias novas, sedimentado, contudo, na experiência cultural da comunidade.

Há dois milênios, o economista hindu Kautya ensinava que a base de todo empreendimento é a finança, de sorte que ao destino do Estado se acham indelevelmente jungidas a *despesa e a receita.*

Sem dúvida, o tributo, na sua mais ampla acepção, constitui a fonte maior, para a satisfação das necessidades públicas, submetido, porém, à rígida disciplina do primado da legalidade e sediado, inicialmente, na Carta Magna do Rei João Sem Terra: "no taxation without representation", do qual o Estado Moderno não pode e não deve apartar-se.

O Estado fiscalista, perverso, não deve, porém, sobrepor-se ao Estado legalista, justo, porque a carga tributária exagerada e o sistema tributário em frangalhos conduzem ao caos e à mais desenfreada corrupção e injustiça, alimentando, inequivocamente, a sonegação, como corolário mesmo dessa situação.

Impõe-se, assim, o aprimoramento e a simplificação do sistema tributário.

Arrancar dinheiro do povo, de forma brutal, não é novidade, ensina Sílvio Meira[1].

Na Roma antiga, a imaginação fértil de seus legisladores concebeu numerosos, variados e estapafúrdios impostos e taxas, para sustentar a pompa e o luxo do Senado

1 CF. Sistema Tributário Rosano, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1982.

* Subprocurador-Geral da Fazenda Nacional.

BIBLIOTECA MARIO HENRIQUE SIMONSEN
FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS

e do Imperador, suas ostentações, luxúria, monumentos e obras suntuosas, nem sempre úteis, senão exibicionistas, como crises financeiras e inflação ímpar a corroerem e derrubarem o antes sólido e invencível império.

Cobraram-se impostos diretos (sobre as pessoas) e indiretos (sobre os bens), instituindo-se tributos ou contribuições extraordinárias sobre as janelas e o ar, as portas e colunas, as telhas, as chaminés e fumaças, as latrinas e mictórios e a urina.

No Brasil, de agora, o novo Código Tributário Municipal de Cachoeiro de Itapemirim, no Espírito Santo, criou o "Imposto Sobre Serviços Sexuais", ou, como anuncia a notícia: "os freqüentadores de bordéis, casas de massagens, motéis e prostíbulos" terão que pagar imposto (CF. "O Estado de São Paulo", de 08.01.94).

Lavoisier imortalizou a máxima de que "na natureza nada se cria, nada se perde, tudo se transforma". Pode-se acrescentar que, na sociedade, nada se cria, nada se perde, tudo se repete.

Indaga-se se o imposto único não será a solução, mas a resposta exige um aprofundado exame, porque o imposto único, na verdade, não é o único, senão cumulado com outros impostos fundamentais.

2. *Instrumentos e Princípios Constitucionais*

A Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988, manteve a tradição constitucional, no que diz respeito aos direitos e garantias individuais, em matéria tributária, ampliando-os e explicitando-os.

O Estado brasileiro, todavia, sem embargo da solene proclamação dos princípios fundamentais da Carta vigente, carrega, em seu bojo, uma carga incomensurável de intervencionismo, na economia, resvalando para um anacronismo paradoxal e inconcebível, neste final de século, ainda marcando um profundo retrocesso nas linhas essenciais do sistema tributário, colidindo com as regras modernas introduzidas em 1965, pela Emenda Constitucional nº 18[2], o que se nota, pela simples leitura do capítulo destinado ao Sistema Tributário Nacional.

A exigência tributária decorre, indubitavelmente, da necessidade de o Estado gerar recursos, para realização de seus fins essenciais; não obstante, o súdito não deve ser massacrado pelo peso da burocracia e agigantamento do Estado.

Eis que o art. 5º da Constituição assegura a todos a igualdade perante a lei, sem qualquer distinção, garantindo-se não só aos brasileiros, mas também aos estrangeiros residentes no País, a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade.

O legislador constituinte não se contentou apenas com a declaração genérica, expressando, categoricamente, sua vontade de especificá-los, induvidosamente, tor-

2 Ives Gandra da Silva Martins alerta que a tradição brasileira não mantém nenhum respeito aos direitos dos cidadãos em matéria tributária, tendo o Presidente Collor recentemente solicitado ao Congresso Nacional a redução dos direitos do contribuinte para efetivar a reforma tributária (CF, Princípios Constitucionais, in Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 18, Resenha Tributária, 1983).

nando o princípio da legalidade a base fundamental do Estado de direito, de modo que ninguém pode fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.[3]

É o princípio basilar de nosso direito.

A Carta Máxima giza, no art. 37, os princípios cardeais a que se deve submeter a administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, entre os quais se distinguem o da moralidade administrativa, publicidade, legalidade, impessoalidade, e tantos outros, explícitos ou implícitos, com os diversos desdobramentos[4], servindo-se do agasalho das garantias constitucionais e com as quais se entrelaçam.

Qualquer desajuste, que crie situação de desconforto e constrangimento ao administrado e ao contribuinte, permite a pronta utilização das franquias constitucionais, porque têm aplicação imediata.

A administração, no Estado de direito, deve submeter-se, inexoravelmente, aos mandamentos constitucionais e Legais.

Direito de Petição aos Poderes Públicos

O *direito de petição*, previsto, no inciso XXXIV, do art. 5º, permite a todos fazer valer junto à autoridade competente não só a defesa de seus direitos, mas também opor-se contra a ilegalidade ou o abuso de poder, independentemente do pagamento de qualquer taxa (contribuição forçada).

O abuso de poder é qualquer ato ou omissão tolerado pela autoridade pública.

Direito de Obtenção de Certidões em Repartições Públicas, para Defesa de Direitos e Esclarecimentos de Situação de Interesse Pessoal [5].

Esse direito ou garantia constitucional está intimamente ligado ao direito de petição, porque aquele estaria totalmente esvaziado se não lhe fosse propiciada a obtenção de certidões ou esclarecimentos, para fazer valer seus direitos.

Entenda-se *repartição pública*, no sentido amplo, abrangente de toda administração pública, nos termos do *caput* do art. 37.[6]

Em caso de negativa, deverá o administrado recorrer ao mandado de segurança, consoante lhe garante, amplamente, o inciso LXIX do art. 5º, visando proteger direito líquido e certo, não amparado por "habeas corpus" ou "habeas data", quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público.

Neste sentido, acórdão do Superior Tribunal de Justiça, no Mandado de Segurança nº 2.887-1, relator Ministro César Asfor, DJ 13.12.93, Seção I.

3 Neste sentido, Edda G. Maffei, in Curso de Direito Tributário, obra coletiva, Saraiva, 1982, p. 62.

4 Consultem-se, de Sérgio de Andrea Ferreira, os Comentários à Constituição, 3º vol., Biblioteca Jurídica Freitas Bastos; Diógenes Gasparini, Direito Administrativo, São Paulo; Ivan Barbosa Rigolin, Comentários ao Regime Único dos Servidores Públicos, Saraiva, 1992.

5 CF. art. 5º. XXXIV, a.

6 O art. 37 da CF alcança a administração pública direta, indireta ou fundacional de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive as entidades controladas direta ou indiretamente pelo Estado.

Direito de receber dos Órgãos Públicos informações de seu interesse particular, coletivo ou geral

As informações dizem respeito não apenas a seu interesse particular, mas também ao interesse coletivo ou geral, salvo as objeto de sigilo, imprescindível à segurança do Estado e da Sociedade (art. 5º, XXXIII).

A autoridade tem prazo para fazê-lo. Este é o fixado na lei. E não poderá recusar-se a prestar as informações, a não ser nos casos restritos da Constituição, sob pena de responsabilidade.

Direito a apreciação pelo Poder Judiciário[7]

Este princípio está calcado no já comentado princípio da legalidade, que é o fundamento do Estado de direito, de modo que nenhuma lei poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão ou a simples ameaça ao direito.

A última palavra caberá sempre ao Poder Judiciário, o que afastará o arbítrio, a prepotência do Estado e dos governantes.

Ao contrário da Carta Política anterior, não há qualquer condicionamento.

O súdito, que se vir prejudicado ou simplesmente ameaçado em seus direitos, não poderá ser obstado de ingressar perante o Judiciário.

Essa garantia, sem dúvida, salutar, está estribada no princípio da harmonia e independência dos poderes.

Direitos ao contraditório judicial e extrajudicial e ampla defesa

A Carta atual é mais generosa e ampla que a anterior, pois o direito ao contraditório está inerente não só ao processo judicial, mas também ao processo administrativo, assegurando-se a mais ampla defesa, o que se concretiza através dos meios e recursos previstos na lei.

É o devido processo legal, sacrossanto princípio da verdadeira democracia, porque a justiça é inconciliável com a violência.

Garantias contra provas por meios ilícitos[8]

É uma inovação digna dos maiores encômios e deve ser lida em conjugação com o princípio que protege o súdito contra o abuso de poder e a ilegalidade e impede que provas ou documentos sejam obtidos por meios ilícitos e condenáveis.

Não exclusão de outras garantias

É da tradição de nosso direito constitucional que a enumeração dos direitos e garantias é apenas exemplificativa, porque outros exsurgem não somente de princípios explícitos, senão também de princípios implícitos e decorrentes dos regimes e diretrizes, que a Constituição adota, enriquecida, atualmente, de forma feliz, pela expressa menção aos tratados internacionais de que o Brasil seja parte.

7 CF. art. 5º, XXXV.

8 CF. art. 5º, LVI.

3. *Instrumentos processuais*

O direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa confere ao litigante, em processo judicial ou administrativo, a utilização dos meios e recursos indispensáveis ao seu exercício, estando a salvo de quaisquer restrições.

Há quem distinga entre processo e procedimento[9], não obstante, a Constituição emprega a expressão processo, alcançando seja o processo judicial, seja o administrativo, o que encerra qualquer discussão acerca da distinção.[10]

Os princípios, que regem o processo, estão intimamente acoplados à Carta Maior.

Os atos administrativos emanam do Poder Público (Administração Pública) e caracterizam-se por certas peculiaridades, que os distinguem dos atos comuns, eis que já nascem com a presunção da legitimidade e, portanto, são executáveis, de imediato, mesmo que defeituosos ou viciados, porque, enquanto não invalidados, são operantes e válidos, quer para a Administração, quer para os particulares[11].

Com isso, inverte-se o ônus da prova, devendo o impugnante fazê-la, para invalidar o ato.

A prova, assim, é de vital importância e os documentos trazidos ao processo devem ter força bastante, para desconstituir a legitimidade presumida do ato.

Instrumentos de defesa no âmbito administrativo

No *âmbito federal*, o Decreto nº 70.235, de 5 de março de 1972, alterado pela Lei nº 8.748, de 1993, regula o processo administrativo de *determinação e exigência de créditos tributários de competência da União*[12].

A exigência do crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em AUTOS DE INFRAÇÃO OU NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito (art. 9º).

Em razão da nova redação introduzida pela Lei nº 8.748, de 1993, Valdir de Oliveira Rocha infere que, em vista dos elementos com que deverão estar instruídos o auto de infração ou a notificação do lançamento, indispensáveis à comprovação

9 CF. Dejalma de Campos, in Direito Processual Tributário, Atlas, São Paulo, 1993, p. 18; A.A. Contreiras de Carvalho, in Processo Administrativo Tributário, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1979, 2ª ed. p. 17 e segs; João Mendes, in Direito Judiciário Brasileiro, p. 264; José Frederico Marques, in Instituições de Direito Processual Civil, III/123.

10 CF. Carlos Ari Sundfeld. Este renomado autor chama ao processo a sucessão de atos, que se desenrola no âmbito judicial, e ao procedimento os atos desenvolvidos no âmbito administrativo (*Apud* Dejalma de Campos, op. cit.). Vittorio Cassone segue a redução dada pela Constituição (CF. Direito Tributário, Atlas, 1993, p. 134).

11 CF. Hely Lopes Meirelles, Direito Administrativo Brasileiro, 7ª ed., Rev. dos Tribunais, pp. 131 e segs.

12 A Lei nº 8.748, de 09.12.93, resultou da Medida Provisória nº 367, de 29.10.93, transformada em Projeto de Lei de Conversão, merecendo emendas e alterações.
O Decreto nº 70.235 foi editado pelo Presidente da República, no uso da delegação que lhe foi atribuída pelo Decreto-lei nº 822, de 05.09.69.

do ilícito, o ônus da prova em tais circunstâncias é o da Administração[13]. Isso, porém, não desnatura a natureza do ato administrativo, que goza da presunção de legitimidade.

O legislador preocupou-se em precisar o âmbito de competência da lei, ao divulgar o alcance não só dos impostos (O Decreto alterado referia-se a "cada tributo"), como também das contribuições.

Primeira instância

A *impugnação* instaura a fase litigiosa e deverá ser formalizada por escrito e instruída com os *documentos* em que se fundamentar, perante a autoridade competente.

A PERÍCIA, com a modificação do inciso IV do art. 16 do Decreto 70.235, poderá ser requerida pelo impugnante, que deverá expor, com a formulação dos quesitos, o nome e endereço e a qualificação profissional do perito, mas, no âmbito da Secretaria da Receita Federal, a designação de servidor, para proceder aos exames relativos a diligências ou perícias, recairá sobre auditor Fiscal do Tesouro Nacional, técnico de elevada qualificação, o que, sem dúvida, produzirá maior segurança e confiabilidade.

Se, porém, a matéria, objeto de discussão, extrapolar os conhecimentos desse servidor, não temos dúvida de que aquela deverá valer-se de um *expert* especialmente designado, para esse fim, em face mesmo do princípio constitucional da ampla defesa e do contraditório.

É uma inovação alvissareira o direito à prova pericial, aconchegando-se mais ainda ao direito à ampla defesa.

A competência para julgar esses processos, em primeira instância, é dos delegados. A citada lei criou dezoito delegacias da Receita Federal especializadas nas atividades concernentes ao julgamento daqueles processos.

Esse diploma legal vem aperfeiçoar, sobremaneira, o processo administrativo-fiscal, ao exigir o relatório resumido, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação.

Segunda instância

Na segunda instância, os 1º, 2º e 3º Conselhos de Contribuintes, órgãos colegiados do Ministério da Fazenda, têm por finalidade o julgamento administrativo dos litígios fiscais incluídos na competência definida na citada Lei nº 8.748 e nos respectivos regimentos.

A referida lei traçou a competência do 1º Conselho de Contribuintes, para decidir processos sobre imposto de renda e proventos de qualquer natureza; imposto sobre lucro líquido (ISLL); contribuição sobre o lucro líquido; contribuições para o programa de integração social (PIS); para o programa de formação do patrimônio do servidor público (PASEP); para o fundo de investimento social (FINSOCIAL) e para o financiamento de seguridade social (CONFINS)[14].

13 CF. aut. cit., Créditos Tributários da União, in Informativo IASP, Órgão do Instituto dos Advogados de São Paulo, Ano IV, nº 15, março/abril 94, pp. 6 e 7.

14 CF. Portaria nº 537, de 17.07.92.

Ao 2º Conselho de Contribuintes[15] compete julgar os recursos voluntários de decisões de primeira instância sobre a aplicação da legislação referente:

I) ao Imposto Sobre Produtos Industrializados, inclusive adicionais, empréstimos compulsórios a ele vinculados, salvo nos casos de importação e de apreensão de mercadorias estrangeiras encontradas em situação irregular;

II) ao Imposto Sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e Sobre Operações Relativas a Títulos e Valores Mobiliários;

III) ao Imposto Sobre Propriedade Territorial Rural;

IV) atividades de distribuição gratuita de prêmios, mediante sorteio, vale, brinde ou concurso, a título de propaganda;

V) atividades de captação de poupança popular, sorteios e loterias;

VI) aos tributos estaduais e municipais que competem à União nos Territórios e demais tributos e contribuições federais e empréstimos compulsórios a ele vinculados, bem como a matéria correlata, vinculada à administração tributária não incluída na competência dos demais Conselhos e outros órgãos da administração federal.

Ao 3º Conselho de Contribuintes[16] compete julgar os recursos voluntários de decisões de primeira instância sobre aplicação da legislação referente a:

I — Imposto sobre a importação e a exportação;

II — IPI no caso de exportação;

III — contribuições, taxas e infrações cambiais relacionadas com a importação e a exportação;

IV — classificação tarifária de mercadoria estrangeira;

V — isenção e redução de Impostos de Importação e Exportação;

VI — vistoria aduaneira, dano ou avaria, falta ou extravio de mercadoria etc.

Aos Conselhos de Contribuintes, observada sua competência por matéria e nos limites da alçada fixados pelo Ministro da Fazenda, competem também julgar os recursos de ofício e voluntário de decisões de primeira instância[17].

Câmara Superior de Recursos Fiscais

A CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS[18] tem competência para julgar, desde que prequestionada a matéria, recurso especial interposto contra:

I) Decisão não unânime de Câmara de Conselho de Contribuintes, quando for contrária à lei ou à evidência da prova.

Neste caso, somente o Procurador da Fazenda Nacional pode recorrer.

II) Decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara de Recursos Fiscais.

Nesta hipótese, também o contribuinte-sujeito passivo pode recorrer.

15 CF. Portaria nº 538, de 17.07.92. O inciso IV do art. 8º da Portaria do Ministro da Fazenda nº 538 foi revogado pela Portaria Ministerial nº 531 de 30.09.93, passando a competência nele definida para o 1º Conselho.

16 CF. Portaria nº 539, de 17.07.82.

17 CF. Art. 3º da cit. Lei nº 8.748.

18 CF. Portaria 540, de 17.07.92.

Também competirá a essa Câmara Superior o julgamento de recurso voluntário interposto de decisão das Câmaras dos Conselhos de Contribuintes no julgamento de recurso de ofício[19].

A petição deverá ser formalizada ao presidente da Câmara que houver prolatado a decisão recorrida, no prazo de 15 dias, da vista oficial do acórdão, se o procurador for o recorrente, ou, da ciência da decisão, se o recorrente for o sujeito passivo.

Consulta

A Consulta é o instrumento que permite, ao contribuinte, expor suas dúvidas às autoridades administrativo-fiscais, a fim de obter destas um pronunciamento, quanto à exata interpretação da legislação tributária, diante de um caso concreto.

O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado, facultando-se também aos órgãos da administração pública e às entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais essa prerrogativa.

A legislação tributária compreende, segundo a expressão do art. 96 do Código Tributário Nacional, as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

O sentido de lei aqui é amplo, assente no ensinamento de Aliomar Baleeiro, abrangendo os atos indicados no art. 46 da CF, de 1967 (atualmente, art. 59 da CF 88, v.g.: emendas à Constituição, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos, resoluções)[20].

Bernardo Ribeiro de Moraes considera a consulta um instrumento de defesa dos direitos do contribuinte, não contencioso, apresentado à autoridade competente, através de petição escrita[21].

O § 2º do art. 161 do Código Tributário impede a aplicação de penalidades e juros moratórios, enquanto pendente a consulta formulada, no prazo legal para pagamento do crédito.

O processo de consulta é disciplinado pelos arts. 46 a 58 do Decreto nº 70.235/72, que deve ser observado rigorosamente, para sua validade, combinado com a Norma de Execução 043/79, baixado pela Secretaria da Receita Federal[22].

Sua importância é acentuada pela doutrina, em uníssono.[23]

É um verdadeiro catalisador da opinião do Fisco, com relação à controvérsia,

19 CF. § 4º do art. 25 do Decreto nº 70.235, acrescentado pelo art. 1º da cit. Lei nº 8.748.

20 CF. Direito Tributário Brasileiro, Forense, 1981, p. 402, atualizado por Flávio Bauer Novelli. Sobre a matéria, consulte-se nossa monografia, inserta no livro, O Sistema Tributário na Revisão Constitucional, Atlas, 1983, pp. 139 a 159.

21 CF. Compêndio de Direito Tributário, Forense, 1984, p. 876.

22 CF. DOU de 18.12.79. Vide também Norma de Execução 29 CTS de 1980. Esse atos estabelecem a rotina administrativa para formalização e tramitação de consultas sobre a legislação tributária federal.

23 CF. Vittorio Cassone, op. cit., p. 135; Dejalma de Campos, op. cit., p. 51; Bernardo Ribeiro de Moraes, op. cit., pp. 876 a 881; Aliomar Baleeiro, op. cit., pp. 546 a 548; A.A. Contreiras de Carvalho, op. cit., pp. 162 a 172; Fábio Fanucchi, in Prática de Direito Tributário, São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1974, pp. 274 e segs.

com força vinculante, para a administração, se favorável ao contribuinte. Na observação sábia de Bernardo Ribeiro de Moraes, tem força de lei, até que outro ato a modifique ou revogue. Entretanto, aquela, para o contribuinte, não é vinculativa, porque poderá este dirigir-se ao Judiciário, para uma manifestação que se conforme com a lei, em caso de a consulta contrariá-la.

Frise-se que nenhum procedimento fiscal poderá instaurar-se contra o sujeito passivo relativamente à espécie, objeto da consulta, a partir de sua apresentação, até o trigésimo dia subseqüente à data da ciência da decisão de primeiro grau, se não interposto recurso; ou da decisão de grau superior.

Essa regra não se aplica aos casos de recolhimento de tributo retido na fonte ou autolançado, nem na hipótese de declaração de rendimentos.

No âmbito estadual, do Distrito Federal e municipal, legislação própria de cada uma das esferas de poder disciplinará o respectivo processo administrativo-fiscal, em vista de sua competência constitucional.

No Estado de São Paulo, o Tribunal de Impostos e Taxas — TIT, de incontestável tradição, tem-se distinguido por sua atuação, com memoráveis decisões, e, no Distrito Federal, o julgamento administrativo dos processos fiscais é, em primeira instância, julgado por integrantes da carreira de auditoria tributária, e, em segunda, por órgão colegiado, integrado por servidores da carreira fiscal e por representantes dos contribuintes, o que também ocorre nos colegiados federais e das unidades federativas, bem como nos colegiados fiscais dos Municípios que os tiver.

Instrumentos de defesa no âmbito Judicial

Vencida a Fazenda Pública, no âmbito administrativo, extingue-se o crédito tributário, se a decisão administrativa for irreformável, assim entendida a que não mais possa ser objeto de ação anulatória, segundo imposição do art. 156, inciso IX, do Código Tributário Nacional.

Bernardo Ribeiro de Moraes registra que essa decisão administrativa irreformável, na órbita administrativa, não faz coisa julgada, pois caberá o exame pelo Poder Judiciário.

O sujeito passivo poderá sempre ingressar em juízo para fazer valer seus direitos.

Como a decisão foi favorável ao contribuinte, aduz, o crédito tributário foi extinto, devendo a Fazenda respeitar o princípio "nemi potest venire contra factum proprium": Ninguém pode opor-se contra fato próprio[24].

Não concordando o sujeito passivo com a exigência fiscal ou com a decisão administrativa favorável ao Fisco, poderá utilizar-se de um dos seguintes instrumentos judiciais de defesa[25]:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL;
MANDADO DE SEGURANÇA;
AÇÃO DECLARATÓRIA;
AÇÃO ANULATÓRIA DO ATO DECLARATIVO DA DÍVIDA;

24 CF. op. cit., p. 629.

25 CF. Milton Flaks, Comentários à Lei de Execução Fiscal, Forense, 1981.

AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL;
AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO FISCAL;
AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO.
Essa enumeração, obviamente, é exemplificativa.

Embargos à execução fiscal

A Fazenda pública cobra sua dívida ativa através da execução fiscal, regida pela Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.

Proposta a execução fiscal, calçada no título de execução fiscal[26], oriundo da certidão de dívida ativa da Fazenda Pública, o executado tem o prazo de trinta dias para apresentar os embargos, contados do depósito, da juntada da prova da fiança bancária ou da intimação da penhora.

Para oferecer os embargos, deve a execução estar plenamente garantida pelo depósito em dinheiro, à ordem do juízo, em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária; pela fiança bancária ou nomeação de bens à penhora, obedecida a ordem do art. 11, isto é, dinheiro, pedras preciosas, imóveis, navios e aeronaves, veículos, móveis e semoventes e direitos e ações.

Não obstante, em vista da redação do art. 53, da Lei nº 8.212, de 24.07.91, que dispõe sobre a organização da seguridade social e institui o plano de custeio, na execução da dívida ativa da União, suas autarquias e fundações públicas, o exeqüente, isto é, o credor poderá indicar bens à penhora, que se efetivará concomitantemente com a citação do devedor, ficando desde logo indisponíveis, caracterizando um retrocesso imperdoável do legislador.

Efetuando, porém, o pagamento integral da dívida e seus acréscimos legais, no prazo de dois dias úteis, contados da citação, a penhora, se não houver outra execução pendente, poderá ser imediatamente liberada[27].

O executado deverá alegar, no prazo dos embargos (30 dias), toda matéria útil à defesa, e requerer a juntada de documentos e a relação de testemunhas, até 3 ou o dobro, a critério do juiz, no mesmo prazo.

O título executivo, ato administrativo que é, goza da presunção de legitimidade, cabendo ao executado (embargante) fazer prova inequívoca, de modo a não pairar dúvida[28].

Essa prova poderá ser documental, pericial etc.

Efetivamente, quem alega deve provar. É o mandamento do Código de Processo Civil; porém, no direito administrativo, opera-se a inversão desse encargo probatório.

Ademais, o embargante, no caso, passa a autor da ação, no momento em que apresenta os embargos à execução fiscal.

A seu turno, não ocorrendo o pagamento, nem a garantia da execução, a penhora ou constrição poderá recair em qualquer bem do executado, exceto os que a lei declare absolutamente impenhoráveis.

26 CF. Leon Frejda Szklarowky, Execução Fiscal, Ed. ESAF, 1984.

27 *Apud* Theotonio Negrão, CPC e Legislação processual em vigor, 23ª edição, p. 784.

28 CF. Alberto Xavier, Do Lançamento Tributário, Ed. Resenha Tributária, São Paulo.

A Lei nº 8.009, de 29 de março de 1990, adotando a Medida Provisória nº 143, de 1990, excluiu do rol de bens penhoráveis o imóvel residencial, próprio do casal, ou da entidade familiar, não respondendo por qualquer dívida fiscal, civil, comercial, previdenciária ou de qualquer outra natureza, contraída pelos cônjuges ou pelos pais ou filhos que sejam seus proprietários e nele residam, ressalvadas as hipóteses previstas na própria lei.

Carlos Gonçalves, embasado em rica doutrina e sólida jurisprudência, sustenta o caráter especial dessa lei, com o objetivo de resguardar um dos direitos fundamentais da pessoa humana que é o da moradia.[29]

Finalmente, saliente-se que os embargos constituem-se em ação incidente do executado, passando o executado a autor, objetivando anular ou reduzir a execução ou suprimir ao título sua eficácia de execução.

Mandado de Segurança

O mandado de segurança, instrumento tradicionalmente utilizado contra atos ilegais e abuso do poder praticados pelas autoridades fiscais, suspende a exigibilidade da exigência tributária.

Esse remédio jurídico é cabível em caráter preventivo sempre que a concretização da lesão dependa somente da conduta do particular-sujeito passivo — ou de terceiro.

A prova da ameaça sempre se presume, em vista da natureza da atividade administrativa do lançamento tributário[30].

A concessão da medida liminar em mandado de segurança suspende a exigibilidade do crédito tributário[31], sem embargo de, ultimamente, em função dos diversos planos econômicos, várias providências legislativas, especialmente através de medidas provisórias, terem buscado suprimir essa garantia constitucional, sem êxito, em face da firme orientação jurisprudencial, que se opõem trenazmente.

Ação declaratória

Outros instrumentos ainda podem ser utilizados pelo contribuinte, como a ação declaratória, através da qual pretende que o Judiciário lhe declare a existência ou inexistência de obrigação tributária em caso concreto. É o esclarecimento judicial se o contribuinte tem ou não direito.

Ação anulatória

A ação anulatória do ato declarativo da dívida é também um forte instrumento de defesa do sujeito passivo, visando desconstituir a dívida.

É pacífico, na jurisprudência e na doutrina, o entendimento de que não é obrigatório o depósito preambular do valor do débito, para a propositura da ação.

Também, na área administrativa, prevaleceu essa corrente[32].

29 CF. Impenhorabilidade do bem de família, 2ª ed., Síntese, p. 89.

30 CF. Hugo de Brito Machado, in Temas de Direito Tributário, Rev. dos Tribs., 1993, pp. 180/181.

31 CF. art. 151, IV, do Código Tributário Nacional.

32 CF. Nossa Execução Fiscal cit.

Repetição de indébito

A repetição de indébito, admitida pelo Código Tributário Nacional[33] e adotada pela Lei de Execução Fiscal[34], independente de se recorrer às vias administrativas, porque assim a Constituição quer, e prescreve em 5 anos da data da extinção do crédito tributário, se o pagamento se efetuou espontaneamente ou por erro da identificação do sujeito passivo; na determinação da alíquota aplicável no cálculo do montante ou na elaboração ou conferência de qualquer documento referente ao pagamento.

É o instrumento utilizado pelo sujeito passivo para haver da Fazenda Pública a devolução, total ou parcialmente, de quantia paga indevidamente como se fosse tributo, realizado esse pagamento por erro de fato ou de direito.

Podem ser objeto de restituição os tributos diretos ou indiretos, no todo ou em parte, pagos indevidamente, sob qualquer modalidade[35].

Eis em síntese os principais instrumentos de defesa de contribuinte[36].

33 CF. art. 165.

34 CF. art. 38 da Lei nº 6.830/80.

35 CF. Bernardo Ribeiro de Moraes, op. cit., pp. 913/914.

36 Rubens Gomes de Sousa, estudando a legalidade tributária, sob a égide da Constituição democrática de 1946, apoiado em Trottabas e Jéze, ensinava que a relação jurídica tributária atua, através do ESTATUTO DO CONTRIBUINTE, que é o mecanismo formal do *sistema de garantias proporcionado ao contribuinte* e que se compõe de três elementos: a) a lei tributária material, que cria o tributo e fixa as condições em que ele é exigível; b) a lei de orçamento, que autoriza a cobrança, num determinado exercício, dos tributos instituídos pela lei tributária material; e c) finalmente, a atividade administrativa, que define e identifica, em cada caso particular, a obrigação tributária decorrente da lei tributária material conjugada com a lei orçamentária. (CF. Estudos de Direito Tributário, Saraiva, 1950, pp. 252/267). Apesar do longo tempo, suas sábias preocupações merecem ser sempre lembradas.