

TRANSPARÊNCIA COMO MECANISMO DE ISONOMIA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

TRANSPARENCY AS A MECHANISM OF ISONOMY IN THE TAX ADMINISTRATIVE PROCEDURE

Taís Feracini Duenhas Monreal¹

Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas²

Resumo: Considerando a necessidade de novas reflexões acerca do processo administrativo tributário como um mecanismo alternativo de resolução de conflitos, o presente trabalho pretende demonstrar a abrangência e relevância de determinados preceitos constitucionais neste âmbito. Utilizando-se dos métodos analítico e dedutivo, seu foco recai na observância das garantias do contribuinte, especialmente do Princípio da Transparência, conjugado com o Princípio da isonomia, que devem ser nortes de toda a atividade processual no âmbito administrativo tributário. Assim, a partir de revisão bibliográfica, o tema foi estudado e decomposto em suas diversas particularidades, a fim de descrever um panorama atual do efetivo cumprimento das garantias do contribuinte na busca pela justiça fiscal.

Palavras-chave: Mecanismos alternativos de resolução de conflitos. Processo administrativo tributário. Justiça Fiscal. Garantias constitucionais do contribuinte.

¹ Acadêmica do curso de graduação em Direito da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul –UFMS e membro do programa de Iniciação Científica PIBIC/UFMS, no projeto Mecanismos Alternativos na Resolução de Conflitos.

² Doutora e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica - PUC de São Paulo. Pós-doutora em Ciências Jurídicas e Sociais pela Universidade do Museo Social da Argentina. Pesquisadora e professora na graduação e pós-graduação da UFMS – Universidade Federal do Mato Grosso do Sul e da UNIDERP/ANHANGUERA – Universidade para o Desenvolvimento do Estado e da Região do Pantanal. Líder do Grupo de Pesquisas no CNPq - Direito, Políticas Públicas e Desenvolvimento Sustentável. Coordenadora do projeto de pesquisa Mecanismos Alternativos na Solução de Conflitos - UFMS. E-mail: limaribas@uol.com.br

Abstract: Considering the necessity of new reflections about the tax administrative procedure as an alternative dispute resolution mechanism, the present paper aims to demonstrate the range and importance of certain constitutional precepts in this area. By using an analytical and deductive method, its main focus is on the observations of the taxpayer's rights, especially on the principle of transparency in conjunction with the principle of isonomy that should be the guide of all procedural activities in the tax administrative area. Thus, by using bibliographic review, the topic was studied and split into its several peculiarities, trying to describe a current perspective of the effective implement of the taxpayer's rights in the pursuit of fiscal justice.

Keywords: Alternative dispute resolution mechanism. Tax administrative procedure. Fiscal Justice. Constitutional taxpayer's rights.

INTRODUÇÃO

Ano após ano mostram-se cada vez mais evidentes as carências do Judiciário brasileiro. O número sempre crescente de demandas, somado à ausência de infraestrutura e às deficiências na gestão tanto de recursos como dos próprios processos, contribuem para a franca saturação do Poder Judiciante.

Em que pese as tentativas de mitigar tais adversidades, é manifesta a necessidade de buscar formas alternativas de resolução de conflitos a fim de aliviar o Judiciário, reduzindo o número de demandas levadas a julgamento, bem como oferecer ao cidadão, formas mais ágeis de resolver suas contendas.

Neste cenário, mostra-se como grande alternativa o Processo Administrativo Tributário. A efetividade deste tipo de procedimento deve-se ao fato de que as obrigações tributárias tem algumas peculiaridades diversas das obrigações civis, o que resulta num procedimento estruturado de maneira mais específica e simplificada, suprimindo algumas fases do processo judicial a fim de agilizar o resultado das demandas.

Entretanto, ao proporcionar um processo mais simplificado, é imprescindível que permaneça no processo administrativo tributário a rígida observância dos princípios constitucionais que tutelam o contribuinte durante o deslinde processual.

Dois destes princípios merecem especial atenção, quais sejam, Princípio da Transparência e Princípio da Isonomia. Entretanto, eles não vem sendo observados na medida em que deveriam. Previstos na Constituição Federal, são garantias do contribuinte, que tem o direito de obter informações a respeito da tramitação de processo em que seja parte, bem

como do total teor das decisões tomadas, a fim de que tenha ampla possibilidade de pleitear seus direitos e de se defender de maneira equânime aos demais contribuintes.

Portanto, o presente estudo justifica-se na necessidade de refletir acerca do processo administrativo tributário como um mecanismo alternativo de resolução de conflitos, com o objetivo de analisar as garantias do contribuinte, especialmente o princípio da transparência e da isonomia, que devem ser norte de toda atividade processual no âmbito administrativo.

1. O PROCESSO COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO DE CONFLITOS

Por ser um indivíduo eminentemente político, o homem tem a tendência natural a viver em grupo, em sociedade. Ao lado desta convivência social, invariavelmente, está o Direito, regulando as condutas humanas intersubjetivas. Entretanto, é sabido que tal convivência gera conflitos, pretensões resistidas de um indivíduo contra o outro, que devem ser sanadas a fim de restabelecer a paz social.

Em uma breve análise histórica é possível perceber diversas formas de debelar os conflitos entre particulares, desde o exercício arbitrário das próprias razões que imperava nos tempos antigos, até às modernas Autotutela e Autocomposição, além do Processo. Referidos modelos de resolução de contendas, à exceção do processo, são todos parciais, daí a grande importância e relevância do processo na sociedade moderna. Por meio deste instrumento, os sujeitos de direito submetem seus interesses a um terceiro imparcial (Autoridade Pública) que deverá tutelar o direito material invocado. É, pois, o grande instrumento utilizado hodiernamente para garantir os direitos dos cidadãos, bem como zelar pela paz social.

Assim, em que pese a estruturação da processualística como ciência, contando com objeto de estudo e princípios próprios, imperioso ressaltar que mesmo com avanços e retrocessos nas normas, o seu objetivo sempre permaneceu inalterado, qual seja, instrumentalizar a resolução de litígios.

Deste raciocínio resulta a conclusão de que o processo não deve ser tido com um fim em si, mas sim como um meio de se chegar da melhor maneira possível ao direito substancial tutelado. Nesse sentido nos ensina Humberto Theodoro Júnior:

Instrumentalismo e efetividade são ideias que se completam na formação do ideário do processualismo moderno. Para ser efetivo no alcance das metas do direito substancial, o processo tem de assumir plenamente sua função de instrumento. Há de se encontrar na sua compreensão e no seu uso a técnica

que se revele mais adequada para que o instrumento produza sempre o resultado almejado (2009, p. 16).

O grande benefício de utilizar um instrumento imparcial para dirimir conflitos está na segurança jurídica que este pressupõe. Ela será garantida pelo chamado *modus procedendi*, o que significa para os cidadãos a garantia não só de que o poder público estará, de antemão, cifrado unicamente na busca dos fins estabelecidos em lei, mas também de que tais fins só poderão ser perseguidos pelos modos adrede estabelecidos para tanto. (MELLO, 2002)

Entretanto, em que pese os inegáveis avanços ocorridos ao longo do tempo, é insofismável que o processo ainda carece de melhorias para que figure como meio eficaz de pacificação social, vez que é cediço o transtorno que o processo pode causar àqueles que a ele se submetem.

2. O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E SUA RELEVÂNCIA COMO MECANISMO ALTERNATIVO NA RESOLUÇÃO DE CONFLITOS

Até à década de 50, a visão de processo sempre esteve muito atrelada ao Judiciário. Entretanto, a partir da segunda metade do século XX a importância do processo nos campos administrativo e legislativo aumentou. Referidas espécies processuais possuem elementos em comum e peculiaridades que lhes são inerentes.

Em especial no tangente ao processo administrativo, em que pese a manutenção de garantias também previstas em outras espécies de processos (como o respeito ao contraditório e a ampla defesa), importa mencionar que referida modalidade processual possui finalidades e princípios específicos que o diferencia dos demais. Como exemplo, pode-se citar os princípios do formalismo moderado e da gratuidade.

Quanto à sua classificação, o processo administrativo se divide basicamente em duas frentes. A primeira é composta dos processos onde há controvérsias, conflitos de interesses entre administração e administrado, que se subdivide em processos administrativos de gestão; de outorga e de revisão. Já a segunda classe se refere aos processos em que há algum acusado. Estes poderão ser internos (processo administrativo disciplinar, por exemplo) ou externos, onde são aplicadas sanções a administrados que não integram a organização administrativa. (MEDAUAR, 2013).

Diante deste panorama, pode-se dizer que o processo administrativo tributário se enquadra como um processo de revisão externo, onde há um conflito de interesses entre administração e administrado em torno do crédito tributário. Assim, ele será utilizado para

dirimir controvérsias acerca da interpretação ou aplicação da legislação tributária, em sede administrativa.

Seu conceito, “em sentido amplo [...] designa o conjunto de atos administrativos tendentes ao reconhecimento, pela autoridade competente, de uma situação jurídica pertinente à relação fisco-contribuinte.” (MACHADO, 2005, p.443). Aqui, a relação jurídica não é triádica, como ocorre no judiciário, vez que a própria administração é responsável pelo julgamento. Isto é, a relação é direta e nivelada, se dando apenas entre o contribuinte e o fisco.

Portanto, especificamente nesta espécie processual, no que tange ao objeto tutelado, tem-se uma via de mão dupla. É necessário encontrar o equilíbrio entre as garantias do administrado e as prerrogativas da administração.

A lei confere à Administração Pública meios e poderes para assegurar o cumprimento da legislação tributária, objetivando o recolhimento dos tributos; mas, em contrapartida, assegura ao sujeito passivo da obrigação tributária instrumentos e condições para que lhe seja garantido o direito de cumprir exclusivamente as obrigações que estão previstas na lei, a fim de não ser constrangido pela arbitrariedade ou abuso de poder por parte do Poder Público. (RIBAS, 2008, p.116)

Uma vez instaurado o processo administrativo tributário, seu fim precípua será declarar a legalidade ou ilegalidade de determinado ato administrativo tributário. Caso seja declarada a procedência do lançamento, sua validade é confirmada e restaura-se a exigibilidade do crédito tributário. Em caso de improcedência, a vitória do contribuinte significa, na prática, a retirada do ato administrativo que constituiu a relação jurídica tributária.

Portanto, desenha-se uma sequência de estágios na formação do processo administrativo tributário: de início, há a pretensão do contribuinte contra a fazenda pública, elaborada pela sua manifestação de desacordo com o lançamento, que torna controvertido o lançamento anteriormente lavrado, submetendo-o a um controle de legalidade no qual será declarada sua validade ou invalidade.

A partir disso extrai-se que a efetividade deste tipo de procedimento deve-se ao fato de que as obrigações tributárias têm algumas peculiaridades diversas das obrigações civis, e isso resulta num procedimento estruturado de maneira mais específica, entretanto

simplificada, tendo por escopo não repetir algumas fases do processo judicial, agilizando assim o resultado das demandas. (RIBAS, 2008).

Não obstante, outro argumento a corroborar com a eficácia do processo administrativo tributário como um mecanismo alternativo às demandas judiciais reside no fato de que, por vezes, os julgadores administrativos são mais familiarizados com as peculiaridades do sistema fiscal. Conforme Hugo de Brito Machado,

Muitas vezes o exame dos fatos, no processo administrativo fiscal, se faz com mais conhecimento de causa. E muitas questões de direito ordinário são também melhor apreciadas. A legislação específica de cada tributo é muito melhormente conhecida das autoridades administrativas julgadoras que da maioria dos juízes.(MACHADO *apud* RIBAS, 2008, p. 155)

Ao lado dos atributos mencionados acima, outras características que ratificam a utilização do processo administrativo tributário como mecanismo alternativo eficaz na resolução de conflitos são a gratuidade e o efeito suspensivo dado aos recursos. Tais vantagens, atreladas à garantia da observação das normas constitucionais - que persiste nesta espécie processual- o tornam uma via pertinente e desejável de resolução de litígios.

Por estas razões, o processo administrativo tributário vem ganhando força como auxiliar na redução do volume de feitos no Judiciário, já que é mais célere, mais eficaz, sem perder de vista, contudo, as fundamentais garantias previstas para assegurar a justiça durante o deslinde processual.

3. O PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA NA ORDEM CONSTITUCIONAL

O princípio da transparência está previsto na Constituição Federal de 1988 em seu artigo 5º, IV, XIV, XXXIII, XXXIV, b, e LX, bem como no art. 37, *caput*, parágrafos 1º e 3º, II. Tais dispositivos visam proteger a liberdade de informação e acesso aos dados a que os cidadãos têm direito. Entretanto, em uma leitura atenta da Carta magna percebe-se uma íntima ligação entre o princípio da transparência e o princípio da publicidade. Em que pese ambos terem objetivos extremamente interligados, o principal ponto de diferenciação repousa no conteúdo das informações prestadas. O princípio da publicidade é restrito à divulgação de informações, enquanto a transparência alcança o seu conteúdo, ou seja, requer que além de públicas, sejam de fácil entendimento por parte da população, utilizando-se de linguagem clara, para que a sociedade possa controlar e vigiar o seu governo. Assim, “coligada à

liberdade informacional, a transparência caracteriza-se como via de mão dupla: a publicidade fortalece a democracia, tanto quanto a participação popular subsidia e aperfeiçoa a atuação do Estado.” (MENDES; CORREIA NETO, 2013, p. 178).

Importa mencionar, diante da amplitude do tema, que há diversas maneiras e ângulos possíveis para se enxergar o princípio da transparência no sistema jurídico brasileiro. Há a transparência prevista na Constituição, que funciona como instrumento de garantia da ordem constitucional, que se desdobra na transparência específica da ordem fiscal, dos orçamentos e gastos públicos. Há também a transparência devida pelo contribuinte para com a fazenda pública, no que diz respeito às obrigações tributárias, não sonegação de impostos, etc. Finalmente, há a transparência que deve ser observada no âmbito dos julgamentos de processos, por meio da motivação das decisões e da completa e correta divulgação das mesmas.

No que se refere à seara constitucional, importa mencionar a lição de Paulo de Barros Carvalho (2008), que faz uma divisão entre os princípios existentes levando em consideração uma estruturação sistêmica do ordenamento jurídico brasileiro. Para ele, há os chamados sobreprincípios, que possuem elevada importância e devem servir de base tanto para outros princípios quanto para o restante das normas. Encartam o rol dos ditos sobreprincípios a Ampla Defesa e o Contraditório; a Segurança Jurídica e a Isonomia.

No mesmo sentido, para Geraldo Ataliba (2004), os princípios Republicano e Federativo também figuram no ordenamento jurídico como princípios fundamentais, que servem de base interpretativa para todos os demais. Isto significa dizer que qualquer possível interpretação que ofenda estes princípios não merece prosperar. Assim, a previsão da forma republicana de governo e do Estado federado é tida como cláusula pétrea, que nem sequer pode ser discutida pelo Congresso Nacional. O mesmo raciocínio vale para edição de leis, que devem ter tais princípios como baliza.

Considerando que a inobservância do princípio da transparência tem o condão de afetar os sobreditos princípios, pode-se ter a dimensão de sua importância no ordenamento jurídico pátrio. Neste sentido, pode-se dizer que a transparência, operada por meio do controle fiscalizador exercido pela sociedade e atrelada à responsabilidade devida pelos governantes no seu exercício de função pública, funciona como mecanismo de equilíbrio do sistema republicano, alicerce da estrutura constitucional.

Ainda nesta seara, segundo Celso Bandeira de Mello (2002), a federação se traduz na descentralização política, e é a maneira mais enfática de que o povo dispõe para exercer sua cidadania e autogoverno.

O regime republicano é um regime que exige responsabilidade por parte de quem exerce a função política, já que cuida da *res publica* e será, assim, responsabilizado por seus atos. Destarte, quem exerce uma parcela de poder possui também parcela de responsabilidade, que poderá ser política, civil ou penal.

Entretanto, tal responsabilidade só poderá ser aferida se houver um clima de livre circulação de informações, onde a imprensa é livre, e os negócios jurídicos são abertos à observação e investigação de todos. Sendo o povo, portanto, o único censor de seus governantes. (ATALIBA, 2011).

Não obstante, cumpre mencionar que a tripartição dos poderes funciona como o principal mecanismo assegurador do regime republicano representativo, e, por conseguinte, da responsabilidade e da isonomia jurídica, diante do poder do estado.

É dizer, os princípios republicano e federativo funcionam como base do sistema constitucional e para que sejam exercidos pelo povo demandam responsabilidade dos gestores. Isto se dará por meio da transparência na gestão e nos atos públicos. Nesta linha, a transparência é elemento essencial para a instrumentalização dos princípios basilares da constituição, sendo que a sua não observância acarreta prejuízos a toda ordem jurídica.

3.1. A TRANSPARÊNCIA NO SISTEMA FISCAL

Toda a atividade financeira do Estado, desde o orçamento até às despesas públicas, deve ser objeto de conhecimento e controle social a fim de garantir a transparência e lisura da mesma.

No que tange à tributação, a transparência mostra-se presente pelos princípios específicos do Direito Tributário, tais como o da Legalidade, da Anterioridade, da Noventena, da Tipologia Tributária, entre outros. Assim, o que se busca por meio de tais premissas é fomentar a consciência fiscal do contribuinte, vez que, estando previamente munido de tais informações, ele terá condições de saber, por exemplo, o quanto de seu patrimônio será sacrificado em favor da manutenção de serviços públicos e da coletividade.

Lado outro, pode-se dizer que a transparência, no caso da gestão fiscal das despesas, é um requisito para que as políticas públicas se mostrem verdadeiramente eficazes e responsáveis. É por meio dela que se asseguram “meios que permitam verificar até que ponto os compromissos constitucionais – inclusive com a realização dos direitos humanos- foram, efetivamente, traduzidos nas escolhas orçamentárias.” (MENDES; CORREIA NETO, 2013)

Objetivamente, a transparência fiscal pode se apresentar de diversas formas, sendo a motivação das decisões um dos pontos de maior destaque. Seguindo os ensinamentos de Regis Fernandes de Oliveira:

Transparência significa que nada pode ficar escondido e às escuras. Tudo deve ser público e subordinado aos procedimentos formais e sociais de controle. Transparência é fundamentar as decisões e atos que as seguem, é motivar comportamentos, é não agir de forma tresloucada, é utilizar-se de raciocínio persuasivo, é demonstrar as razões de sua conduta, é subordinar suas decisões aos controles instituídos na Constituição e nas leis, é buscar demonstrar os fundamentos das razões invocadas, é respeitar o diálogo, é aceitar a dissensão, é buscar o consenso pelo dissenso.(2008, p. 478)

Destarte, conclui-se que a transparência perpassa toda a relação entre contribuinte e fisco, apresentando-se desde a elaboração da lei, até à sua execução e servindo como instrumento de equilíbrio das contas e da participação popular.

Expoente máxima nesta seara, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000) atua como um mecanismo capaz de proteger a manutenção do equilíbrio das contas públicas. Ela traz em seus artigos 48; 48-A e 49 previsões expressas da garantia à transparência e ao acesso a informações. Merece destaque a menção aos planos, diretrizes, leis, orçamentos, prestações de contas e relatórios, bem como aos meios eletrônicos de disponibilização de dados, amplamente utilizados e necessários. Em especial no que se refere

[...] à divulgação por meio da internet, é interessante observar que a criação de Portais de Transparência dos diversos entes estatais, nos diferentes níveis de governo, tem proporcionado a experimentação social da relação cidadão-Estado e o exercício do controle social dos gastos públicos em novas perspectivas. (MENDES; CORREIA NETO, 2013, p. 193)

Todos estes mecanismos escolhidos pelo legislador são veículos para a disponibilização de dados a fim de atender a premente necessidade de uma administração que observe a probidade e a lisura. Entretanto, este comportamento não deve vir apenas de um dos lados da relação social, razão pela qual também é manifesta a imprescindibilidade de uma atitude escorreita por parte dos administrados, como se verá a seguir.

3.2. TRANSPARÊNCIA FISCAL E A CONDUTA DO CONTRIBUINTE

Quando se pensa em transparência e moral do contribuinte tem-se a visão saturada de que ele é sempre um potencial fraudador. Entretanto, analisando o contexto fiscal, conclui-se que grande parte deste pensamento preconceituoso deve-se à maneira com que o Estado conduz sua política tributária.

Deve-se, pois, partir da premissa de que ele é um cidadão com o qual poderá estabelecer-se relação de cooperação (PIMENTEL, 2010). Exemplo disso é o instituto do Autolancamento. Ele ocorre quando o próprio contribuinte declara e paga o débito tributário, dispensando qualquer ato por parte da Administração. Estevão Horvath, citando o espanhol Eserverri Martínez, afirma que o autolancamento é um **comportamento** do contribuinte

[...] que tiene perfecta cabida entre los denominados deberes de colaboración del ciudadano con la Administración tributaria, en virtud de los cuales el sujeto pasivo del tributo no asume funciones típicamente administrativas, sino que colabora en el mejor y más ágil desarrollo de dichas funciones.(2010, p.139)

Assim, no Estado de Direito, mesmo os contribuintes menos devotos e crentes na lisura da conduta da autoridade pública cumprirão a lei fiscal se esta for compreensível e corresponder ao habitual, ao familiar.

Porém, se ao longo do tempo a norma se mostra incompatível com a realidade, chegando a figurar como capricho do legislador, não há meios de se cobrar uma consciência fiscal no contribuinte, que faça com que ele cumpra voluntariamente as normas. (TIPKE, 2012).

A imoralidade do contribuinte ocorre quando este se furta de suas obrigações tributárias (sonegação; evasão). Tal comportamento, em que pese não ser a regra, vem ganhando espaço justamente por culpa do próprio Estado, que não possui mecanismos para exigir moralidade de seus cidadãos, vez que ele próprio, por vezes, não a observa. Como exemplo, pode-se mencionar a utilização dos incentivos fiscais como moeda política de troca, em um sistema escuso e viciado no qual o Poder Legislativo acena com benesses e o empresariado recompensa os parlamentares com contribuições para o financiamento de campanhas eleitorais. (TIPKE, 2012)

Há, portanto, desvirtuação do objetivo da instituição ou redução de impostos. Claramente, ao invés de considerar a justiça do tributo, consideram-se apenas os potenciais eleitores que poderão dele se beneficiar, adotando tributos mais favoráveis a determinada classe, quando deveria ser adotado o mais justo para a sociedade como um todo.

Personagem de destaque neste cenário é o Sigilo Fiscal. A regra geral no sistema é a publicidade e a transparência, sendo o sigilo uma exceção. De fato, existem “circunstâncias excepcionais em que o sigilo é necessário e justifica-se a fim de proteger objetivos que, em concreto, revelam-se mais caros que a própria transparência.” (MENDES; CORREIA NETO, 2013, p.198)

Porém, em que pese a relevância do sigilo em algumas situações específicas (despesas sigilosas, por exemplo), este instituto, em certos casos é desvirtuado e torna-se uma grande barreira à transparência. O sentimento de desconfiança e insegurança quanto à aplicação dos recursos tributários que hoje permeia nosso país poderia ter uma grande melhora caso houvesse

[...] a simples e revolucionária mudança de atitude dos auditores fiscais, no sentido de utilizarem sua expertise a favor do contribuinte, na sistematização e interpretação da legislação tributária. Afinal, a verdadeira e última legalidade está nos atos de interpretação do direito. A estabilidade funcional existe para garantir a liberdade de expressão do servidor público na defesa da sociedade. Há que se romper a prática de o Fisco servir aos interesses do chefe do executivo, utilizando o sigilo fiscal como barreira estratégica para ocultar a promíscua relação entre privilégios fiscais e financiamento de campanhas políticas. (SANTI, 2013)

Este tipo de comportamento corrupto do Estado para com o contribuinte, fatalmente se reverte em falta de moral do contribuinte para com a Fazenda, vez que insufla o sentimento de injustiça tributária. De acordo com Raquel Cavalcanti Ramos Machado, a justiça tributária encontra-se intimamente ligada à função social que possuem os recursos tributários.

A função da receita pública no Estado Social e Democrático de Direito é não apenas legitimar o diálogo entre Estado e sociedade, mas possibilitar que valores arrecadados em respeito à capacidade contributiva e à possibilidade de desenvolvimento individual sejam utilizados, não só em atenção à economicidade, mas em respeito aos deveres constitucionais do Estado, quanto à concretização de direitos sociais. Sendo esta uma questão jurídica, apesar do imenso rol de liberdade de que dispõe o executivo para implementá-la, está sujeita a controle.(2011, p.1064)

Desta feita, é inconcebível que o Estado, aponte seu dedo acusador ao contribuinte, cobrando deste uma moralidade tributária, quando, muitas das vezes, carece de moral a própria autoridade pública na imposição fiscal.

Uma verdadeira renovação moral do contribuinte só teria êxito, se em primeiro lugar as leis tributárias fossem remoralizadas, a Justiça Tributária não mais permanecendo marginalizada. Um ordenamento tributário remoralizado é algo diferente do que um mero ordenamento coativo para a execução de leis que medem com os mais variados critérios. Depois de uma remoralização poderia o trabalho de relações públicas novamente velar pela convicção de que o agir moral-fiscal dos cidadãos em comum traz vantagens de que somente com a ajuda dos tributos podem ser produzidos serviços públicos que o indivíduo não pode realizar sozinho, mas que para uma coexistência civilizada são imprescindíveis. (TIPKE, 2012, p.114)

Vivemos numa era tecnológica, abundante em informação, e que impõe à administração um comportamento novo a fim de suprir os anseios da sociedade de exercitar seu poder de controle e que garanta a aplicação de recursos de acordo com os valores e preceitos escolhidos como essenciais pela população, quais sejam, os previstos na Constituição Federal.

4. O PRINCÍPIO DA ISONOMIA

Da mesma maneira como ocorre com o princípio da transparência, também a isonomia possui diversas formas de ser interpretada e observada. Assim, a primeira questão a ser superada, é a diferenciação entre o princípio da Isonomia e o da Igualdade. Trata-se de dois institutos distintos, mas que devem ser entendidos de forma conjugada.

No Brasil, o direito geral de Igualdade apresenta-se na inteligência do art. 5º, *caput* da Constituição Federal, que reza: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”. Tal ilação, durante muito tempo foi interpretada de forma a restringir a igualdade na *aplicação* do direito. Seguindo este raciocínio o direito de Igualdade era, na verdade, um dever inerente aos órgãos aplicadores do direito (Poder Judiciário). Não se estabelecia, portanto, qualquer requisito substancial para as normas, não havendo, conseqüentemente vinculação da atividade legiferante à sua observação. (ALEXY, 2008, p.394)

Assim, era absolutamente plausível que o legislador pudesse realizar discriminações eventualmente injustas, mas que seriam consideradas legais se estivessem sob a égide da universalidade. Dessa forma, desde que houvesse previsão de tratamento igualitário pra os iguais e desigual para os desiguais, a norma seria lícita, ainda que eventualmente injusta.

Portanto, o enunciado geral de igualdade, dirigido ao legislador, não pode exigir que todos sejam tratados exatamente da mesma forma ou que todos devam ser iguais em todos os aspectos. Por outro lado, para ter algum conteúdo, ele não pode permitir toda e qualquer diferenciação e toda e qualquer distinção. É necessário questionar se e como é possível encontrar um meio-termo entre esses dois extremos. (ALEXY, 2008, p.397)

Em outras palavras, a aplicação do princípio da igualdade de forma absoluta carrega consigo o risco de ocorrerem injustiças manifestas, pois, no plano material, os indivíduos possuem diversos traços que os diferenciam, não sendo razoável um nivelamento único diante das situações cotidianas e até do próprio Direito. É exatamente neste ponto que repousa a diferença maior entre Igualdade e Isonomia.

A isonomia busca equiparar os indivíduos perante a lei, na medida de suas diferenças. Ou seja, faz valer a máxima aristotélica de “tratar os iguais igualmente, e os desiguais desigualmente”, mas pressupõe que os indivíduos possuem distinções fáticas e de direito que devem ser consideradas para correta aferição de sua igualdade/desigualdade.

Segundo Robert Alexy (2008, p.400), a igualdade/desigualdade pode ser interpretada de duas maneiras distintas, quais sejam: fática e valorativa. A igualdade fática pressupõe que todos os sujeitos são iguais em todos os aspectos, de modo que não traz grandes avanços ao raciocínio já esposado. Já a igualdade/desigualdade valorativa vem sendo utilizada com muito mais sucesso, pois considera eventuais igualdades parciais (de alguns aspectos) entre os sujeitos, mas também se atenta para a igualdade valorativa em relação aos tratamentos dispensados aos sujeitos, “pois, se não fosse assim, não seria possível explicar por que duas pessoas que, em um aspecto, devem ser tratadas de forma igual não são assim tratadas sob todos os aspectos”.

Uma vez postas estas premissas, devem ser analisados também os fatores de *discrímen* adotados pelo legislador. Eles são justamente a análise valorativa da igualdade/desigualdade dos sujeitos feita pelo legislador quando da edição da norma. Cabe a este, em sua atividade legiferante, adotar formas de discriminar os sujeitos a fim de que no plano material todos se equiparem, mesmo tendo características distintas.

Entretanto, os fatores de discriminação não poderão ser escolhidos ao livre arbítrio dos legisladores. Ao contrário, tais escolhas devem guardar estrita relação com os preceitos fundamentais gravados em nosso ordenamento jurídico.

Celso Antonio Bandeira de Mello (2011) ensina que o fato de a lei escolher critérios para distinguir os cidadãos não representa ofensa ao princípio da igualdade, desde que tais critérios estejam em consonância com os preceitos constitucionais. Em verdade, isto representa a aplicação prática do princípio da Isonomia.

Segundo referido autor, o tratamento isonômico dispensado aos cidadãos possui três estágios básicos. De início, deve-se escolher um elemento da pessoa, coisa ou situação, como fator de desigualação. Deste modo, qualquer fator escolhido que seja alheio a elas, ofenderá o princípio em epígrafe. Portanto, um fator neutro como o Tempo, não poderá servir de *discrímen*, vez que não se extrai da pessoa, coisa ou situação. Com efeito, “as coisas é que residem no tempo. O tempo não se aloja nos fatos ou pessoas. Portanto, o tempo não é uma diferença que neles existe”.(MELLO, 2011, p.34).

Além disso, é necessário que haja correlação lógica entre o elemento escolhido e a disparidade estabelecida no tratamento diversificado. Destarte, deve haver estrita correlação entre a discriminação e o objetivo que se deseja alcançar. Não se pode, por exemplo, distinguir as pessoas de maior ou menor estatura quanto à sua capacidade de realizar negócios jurídicos. Entretanto, se o objetivo é escolher militares para formação de uma Guarda de honra, é compatível com a lógica que os candidatos possam ser diferenciados pela sua estatura.

Finalmente, é imprescindível que referida correlação, além de lógica, seja coerente com os desígnios constitucionais, a fim de se evitar desequilíbrios arbitrários, fortuitos ou injustificados.

A par de todas estas premissas, deve-se voltar um olhar atento também à observação de tais princípios no âmbito do Direito Tributário. Neste campo específico, a isonomia entre os contribuintes repousa, sobretudo, no objeto das relações tributárias, aplicando-se no “dever ou não pagar, bem como no dever pagar menos ou mais.”. (GONÇALVES, 1993, p.49).

Daí vem o fundamento do princípio tributário da capacidade contributiva. Previsto expressamente no art. 145, parágrafo 1º, da CF, ele estabelece que a tributação será graduada de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Cabe ao Estado, no exercício da atividade impositiva, verificar, de acordo com as condições individuais, qual parcela da riqueza do cidadão poderá ser tributada. É, pois, grande instrumento de materialização objetiva do princípio da isonomia em matéria tributária.

Ele se fundamenta na premissa de que a imposição tributária estatal deve respeitar a possibilidade de contribuição de cada cidadão, considerando que os indivíduos enquanto integrantes da sociedade encontram-se obrigados a partilhar os gastos públicos fundados em despesas da coletividade. O grande desafio, porém, é dividir tais gastos na medida da força econômica de cada um, sem gerar danos patrimoniais de modo que o tributo não possua caráter confiscatório e buscando valorar as diferenças econômicas dos contribuintes a fim de dispensar um tratamento isonômico aos cidadãos.

A ideia nuclear da capacidade contributiva, desde as origens até a atualidade, está calcada no rateio dos gastos estatais, voltados para o bem-estar da coletividade, por meio dos integrantes da sociedade. A questão intrínseca ao tema está relacionada à mensuração desse rateio suportado pelo cidadão, e que deverá alcançar a verdadeira capacidade econômico-contributiva do mesmo. (SANTOS, 2007,p. 60)

Nesse sentido, o rateio dos gastos somente poderá ocorrer quando o contribuinte incorrer em determinado comportamento previsto em lei e que represente um signo presuntivo de riqueza. Destarte, o tributo só alcançará a parte do patrimônio do indivíduo que estiver previamente disposta em lei. “Assim, a capacidade contributiva reflete o atributo do contribuinte em responsabilizar-se financeiramente pelo indício econômico de riqueza que a lei traz à baila perante a regra-matriz de incidência.”. (SANTOS, 2007, p. 68)

Com efeito, ao distribuir o ônus tributário de maneira adequada, o Estado busca, em verdade, alcançar a tributação ideal, sendo certo que “a regra da capacidade contributiva é um mecanismo posto no ordenamento jurídico, para tornar viável o atingimento da Justiça fiscal.”. (SANTOS, 2007, p.61).

Nesse sentido, pode-se dizer que o princípio da capacidade contributiva está profundamente ligado ao da isonomia, mas neste não se esgota. Enquanto este avoca um caráter relacional, no bojo do confronto entre situações jurídicas, o princípio da capacidade contributiva, longe de servir apenas para coibir discriminações arbitrárias, abre-se para a consecução de um efetivo ideal de justiça para o Direito Tributário.

5. A TRANSPARÊNCIA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – ELEMENTO GARANTIDOR DA ISONOMIA

Quando se fala em processo administrativo tributário, a maior parcela do volume de processos se refere a impugnações feitas a lançamentos impostos pelo fisco.

Tais lançamentos podem ser feitos de ofício pela administração, por declaração do contribuinte ou mediante homologação. A última modalidade (por homologação) também chamada de autolancamento é a mais usual atualmente. Ela pode ser conceituada como “a operação ou conjunto de operações mentais ou intelectuais, e não somente aritméticas, mas também interpretativas e, sobretudo, aplicativas de direito correspondente” (HORVATH, 2010, p.125). Tal atividade é isolada de seus atos derivados (pagamento; declaração; obrigação por conta), mas produz efeitos jurídicos tanto quanto um lançamento feito por meio de outras modalidades.

À vista disso, importante perceber que, qualquer que seja a modalidade de lançamento adotada, o contribuinte poderá discordar dos valores cobrados pelo fisco. Isso se deve ao fato de que o lançamento é ato que formaliza o liame obrigacional entre as partes (Fisco/Contribuinte), de modo a tornar exigível o crédito. Entretanto, considerando que as normas jurídicas formulam apenas situações hipotéticas de incidência tributária, pode-se concluir que, por vezes, as partes da relação jurídica terão interpretações distintas acerca da obrigação imposta.

[...]dois intérpretes – um na posição de agente competente que introduz uma norma individual e concreta do lançamento (editor) e outro inserido na posição de sujeito passivo (destinatário) da relação jurídica obrigacional tributária –podem chegar a interpretações diversas na construção da norma individual e concreta (signo) no processo de positivação do direito(RIBAS; SILVA, 2013, p. 12).

Desta controvérsia, surgirá, em respeito aos princípios da ampla defesa e do contraditório, o direito do contribuinte de recorrer administrativamente do lançamento feito, formando-se assim, o processo administrativo fiscal. Ele terá por objeto a legalidade do lançamento controvertido e não as razões recursais ou o pedido em si. Isso significa que em caso de julgamento procedente do lançamento, sua legalidade será confirmada e, portanto, o débito é legítimo.

Posto isto, importa ressaltar que o processo administrativo fiscal, no seu exercício de reconhecimento da legalidade possui três funcionalidades precípuas a serem perseguidas.

- i) Constituir uma esfera compreensível e eficiente para que o contribuinte possa se defender de possíveis autuações indevidas;
- ii) Uniformizar, de forma transparente, o entendimento das autoridades administrativas acerca da aplicação das normas tributárias;

- iii) Permitir um julgamento célere e fundamentado por parte das diversas autoridades julgadoras. (HIRATA, 2010)

Analisando os objetivos acima expostos, conclui-se que a observância do princípio da transparência nos julgamentos é instrumento primordial para alcançá-los.

Todavia, referido princípio não vem sendo prestigiado como deveria. É cediço que a falta de mecanismos - especialmente eletrônicos - eficientes para a divulgação das decisões dos Tribunais atrapalha, e muito, o contribuinte que intenta impugnar eventuais lançamentos que julgue inapropriados.

Pesquisas realizadas pelo Núcleo de Estudo Fiscais da FGV mostram, com precisão, as deficiências no que se refere à publicidade dos processos administrativos fiscais. Conforme relatório divulgado no ano de 2009:

- i) Desde a data da lavratura do Auto de Infração até o julgamento em 1ª instância, as informações sobre o andamento dos processos, bem como as decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento, não são registradas claramente em *site* ou qualquer outra ferramenta de acesso ao público. A única informação disponível fica registrada no *site* do Comprot (comprot.fazenda.gov.br), em forma de siglas dos diversos órgãos que compõem a organização funcional da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e se refere somente à localização física do processo no momento da consulta. Não existem informações sobre as localizações, remessas e retornos anteriores. Somente a partir da entrada do processo na 2ª instância, isto é, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) é que os atos processuais começam a ser registrados para acesso público, no *site* www.carf.fazenda.gov.br;
- ii) No antigo *site* do Conselho de Contribuinte e no atual *site* do CARF não são registradas as informações relativas à movimentação anterior do processo (física ou de conteúdo), o que faz com que permaneça a dificuldade de mapeamento do trajeto do processo administrativo e dos atos processuais praticados desde o seu início; e
- iii) O inteiro teor dos Acórdãos proferidos pelo Conselho de Contribuintes não estão, em sua maioria, ainda, disponíveis para consulta no *site*. (FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS, 2009, p. 7)

Conclui-se, portanto, que as informações contidas nos processos administrativos fiscais, em diversas esferas, não são divulgadas com a amplitude e a clareza necessárias, e quando o são, a divulgação é feita de maneira precária, incompleta e truncada, afetando não só os direitos individuais dos que se socorrem deste mecanismo, como de toda a coletividade, que deve controlar o exercício da administração.

A precariedade na divulgação dos acórdãos afeta sobremaneira o direito dos contribuintes de recorrer de maneira adequada vez que, por não conhecer o entendimento dos

Tribunais acerca de determinada matéria, a elaboração da impugnação ao lançamento resta prejudicada. Atualmente, os tribunais vêm divulgando apenas a parte dispositiva de seus julgados, o que ainda não é o suficiente. É preciso que haja publicidade também das fundamentações expendidas, pois é esta a parte da decisão que mais interessa à sociedade.

Tome-se como exemplo um lojista que via processo administrativo fiscal consegue isenção de ICMS sobre suas operações. Nesta hipótese, é na fundamentação da decisão que um eventual concorrente poderá saber se também se enquadra nas mesmas condições que o primeiro a ser considerado, a fim de pleitear o mesmo direito. Note-se, portanto, que a ausência de publicidade e transparência terá, neste caso, um efeito desastroso, porquanto atuará como instrumento de promoção da *desigualdade* entre os contribuintes, objetivo diametralmente oposto ao que se propõe.

Assim, para que seja alcançada a efetiva justiça fiscal, é preciso que os princípios sejam respeitados de forma integral.

De um modo geral: Justiça pressupõe princípios, Valores ou Regras – estas entendidas como tendo conteúdo equivalente aos anteriores. Os princípios velam por uma medida unitária, impedem que se meça por diferentes medidas, coíbem sobretudo a arbitrariedade [...] (TIPKE, 2012, p. 15)

Assim sendo, num olhar mais voltado à seara tributária vê-se que “a justiça é garantida primordialmente [...] no Direito Tributário, pela *igualdade na distribuição da carga tributária*”(TIPKE, 2012, p.16). Tal igualdade somente será objetivamente alcançada quando a capacidade contributiva do contribuinte for tomada como fator de *discrímen*, pelo legislador, a fim de dispensar um tratamento isonômico a estes, cobrando mais daquele que possui maiores condições de contribuir para o bem-estar comum.

Logo, resta claro que a busca pela justiça fiscal passa obrigatoriamente pelo respeito ao Princípio da Capacidade Contributiva, de modo que não há outro meio de garantir a sua observância senão zelando por uma conduta transparente do Estado e de seus contribuintes. Isso se deve ao fato de que, por vezes, as informações são prestadas de maneira deficiente, não correspondendo à realidade dos contribuintes e onerando-os de maneira desproporcional.

Ainda, no tangente ao processo administrativo fiscal, para que este tenha sucesso como alternativa eficaz ao processo judicial, é imperioso resguardar com afinco as garantias do contribuinte, em especial à transparência, a fim de que todos tenham amplo acesso às decisões dos tribunais e possam, de maneira equânime, pleitear e ver resguardados os seus

direitos. Pois, defender as garantias do contribuinte acaba por atingir, ainda que de maneira oblíqua, a salvaguarda de alguns dos princípios mais caros ao Estado Democrático de Direito.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho parte do pressuposto da utilização do processo como mecanismo apto a solucionar conflitos entre sujeitos de direito de forma imparcial e preestabelecida, de modo a prestigiar a segurança jurídica.

A partir disso, passou-se a considerar, no estudo, especificamente o Processo Administrativo Tributário, enfatizando a sua utilização como mecanismo alternativo às vias judiciais, considerando algumas de suas peculiaridades. Na busca por um resultado mais ágil, e tendo princípios próprios que possibilitam o alcance deste objetivo, é imprescindível que haja também nesta modalidade processual a estrita observância dos princípios constitucionais que protegem o contribuinte, sob pena de desvirtuação do instituto e até eventual nulidade das decisões proferidas (desrespeito ao Devido Processo Legal). É o caso dos princípios da Transparência e da Isonomia.

No que se refere à Transparência, esta não se resume apenas no ato de prestar informações, mas impõe que estas sejam claras e compreensíveis. Assim, a sua observância deve ser tida como norte, tanto por parte do Estado, como de seus contribuintes, sob pena de ferir princípios fundamentais de nosso ordenamento, como o governo republicano e o estado federado. Em outras palavras, a transparência deve ser observada tanto pelos gestores (como obrigação devido à função que ocupam), como pelos cidadãos (como obrigação de zelar, controlar e fiscalizar a atividade estatal), a fim de garantir a plena obediência à estrutura constitucional.

Já no tangente à Isonomia, resta ultrapassada a ideia de estar limitada à aplicação do direito, passando a ter relevância em momento anterior, qual seja, a edição da norma, que deve considerar eventuais aspectos que diferenciam os indivíduos a fim de equipará-los perante a lei. No âmbito do Direito Tributário, a busca por um tratamento isonômico entre os contribuintes significa a efetivação do ideal de justiça fiscal, e passa obrigatoriamente pelo princípio da capacidade contributiva, e também pela transparência, já que informações prestadas de forma precária podem induzir à tributação desigual e desproporcional.

Portanto, para que o processo administrativo tributário tenha sucesso como alternativa ao Judiciário, é imprescindível garantir ao contribuinte que a busca pela justiça fiscal é guia das decisões, através de mecanismos eficientes de divulgação da tramitação e

conteúdo processual. Resta claro, portanto, que a obediência aos princípios fundamentais do Estado de Direito não beneficiam somente o cidadão que se socorre procedimento em epígrafe, mas afeta a sociedade como um todo.

7. REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Traduzido por Virgílio Afonso da Silva, 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. Atualizada por Rosolea Miranda Folgosi, 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS (São Paulo). Núcleo de Estudos Fiscais. **Relatório Final NEF 2009 – Reforma do Processo Administrativo Fiscal Federal (PAF)/CARF: Excelência, Celeridade e Eficiência**. Relatório Técnico. São Paulo, 2009. 134 p. Disponível em: <<http://invente.com.br/nef/files/upload/2011/05/19/relatorio-final-completo-nef-2009-v-1-0.pdf>>. Acesso em: 24 abr. 2014.

GONÇALVES, J. A. Lima. **Isonomia na Norma Tributária**. São Paulo: Malheiros, 1993.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e Direitos Fundamentais. *In*: FISCHER, Octavio Campos (coord.). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004. Cap. 1. p. 9-17.

HIRATA, Dalton Yoshio. Processo Administrativo Fiscal: Melhorar e Unificar a Legislação sobre os Procedimentos? **Núcleo de Estudos Fiscais: Blog do NEF**, São Paulo, p.1-2, 29 set. 2010. Disponível em: <<http://www.nucleodeestudosfiscais.com.br/blog-do-nef>>. Acesso em: 10 mar. 2014.

HORVATH, Estavão. **Lançamento tributário e Autolancamento**. 2. ed. São Paulo: QuartierLatin, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. A mudança do paradigma orçamentário: do controle do Estado para a implementação das políticas públicas. A função da receita pública no Estado Democrático e Social de Direito. *In*: CONTI, Jose Mauricio; SCAFF, Fernando Facury (coord.). **Orçamentos públicos e Direito Financeiro**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2011. p. 1045-1064.

MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 17. ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2013.

MEDAUAR, Odete *etal.* **Processo Administrativo Fiscal**. São Paulo: Dialética, 1997.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. **O conteúdo jurídico do principio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MENDES, Gilmar Ferreira; CORREIA NETO, Celso de Barros. Transparência Fiscal. *In* MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Tratado de Direito Financeiro, volume 1**. São Paulo: Saraiva, 2013.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 2. ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2008.

PIMENTEL, Mariana. Por que contribuintes cumprem normas tributárias? **Núcleo de Estudos Fiscais: Blog do NEF**, São Paulo, p.1-2, 11 ago. 2010. Disponível em: <<http://www.nucleodeestudosfiscais.com.br/blog-do-nef>>. Acesso em: 20 abr. 2014.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Processo Administrativo Tributário**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues; SILVA, Hendrick Pinheiro. **Transação como mecanismo alternativo na resolução de conflitos tributários**. *Derecho y Cambio Social*, v. 34, p. 1, 2013.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Democracia Fiscal: segurança jurídica demanda mudança de atitude de auditores. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, 10 out. 2013. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-out-10/eurico-santi-seguranca-juridica-demanda-mudanca-atitude-auditores>>. Acesso em: 22 mar. 2014.

SANTOS, Nélida Cristina dos. **A capacidade contributiva e os símbolos de riqueza**. São Paulo: Lex Editora S.A., 2007. 100 p.

THEODORO JUNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. 50. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: SergioAntonioFabris Editora, 2012.