

O PROCESSO TRIBUTÁRIO E A VULNERABILIDADE DO CONTRIBUINTE

TAX PROCEDURE AND THE VULNERABILITY OF THE TAXPAYER

MARCELLA GOMES DE OLIVEIRA¹

FERNANDO GUSTAVO KNOERR²

RESUMO

O presente trabalho objetiva demonstrar a importância da discussão da vulnerabilidade do contribuinte em relação ao processo tributário, mencionando que o processo tributário deve ser regido por uma disciplina específica e híbrida, pois se localiza principiologicamente na exata fronteira entre o regime de direito público e o de direito privado, nutrindo-se parcialmente de ambos. Visa-se, neste contexto, identificar a vulnerabilidade do contribuinte, partindo-se, para esta análise, do pressuposto da introdução de noções de processo tributário, relação tributária de direito material, inviolabilidade do direito de defesa, lançamento, processo administrativo tributário e seus meios de prova, de modo a esclarecer a relação existente entre contribuinte e Estado e a potencialização, por este, da vulnerabilidade daquele, para que assim se possa proteger o contribuinte, de maneira a identificar as diversas formas de vulnerabilidade e a possibilidade de sua atenuação. Menciona-se também a discussão sobre a criação do Código de Defesa do Contribuinte que surgiria para identificar e preservar os direitos e garantias do contribuinte, verificando os direitos, os deveres e a responsabilidade que deve ser atribuída tanto ao sujeito ativo quanto ao sujeito passivo da relação tributária.

PALAVRAS-CHAVE: processo tributário, direito de defesa, vulnerabilidade, contribuinte.

ABSTRACT

This present work has as its goal to demonstrate the importance of the discussion of the taxpayer vulnerability in relation to the tax procedure, mentioning that the tax procedure must be governed by one specific and hybrid discipline, because it refers on both private and public law. The intention is to identify the existence of the taxpayer vulnerability, the premise for this analysis is the assumption of the introduction about the notions of tax procedures, juridical tributary relationship, inviolability of the rights of defense, tax launch, administrative tax procedure and its means of proof, in way to clarify the relation between the taxpayer and the State, which leverages the taxpayer's vulnerability, in order to protect him identifying the various forms of vulnerability and the possibility of its reduction. It's also possible to mention about the discussion of the creation of the Taxpayer Defense Code, which would appear in manner of identifying and

¹ Membro do Grupo de Pesquisa "Direito Empresarial e Cidadania", liderado pela Profª Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr, registrado no CNPQ.

² Professor Doutor pelo Programa de Mestrado em Direito Empresarial e Cidadania pelo Centro Universitário Curitiba – UNICURITIBA.

preserving the taxpayer's rights and warranties, verifying the rights and obligations and the responsibility that must be attributed to both active and passive agents.

KEYWORDS: tax procedure, right of defense, vulnerability, taxpayer.

SUMÁRIO: 1 INTRODUÇÃO. 2 CONSIDERAÇÕES SOBRE O PROCESSO TRIBUTÁRIO. 2.1 A RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. 3 A INVIOABILIDADE DO DIREITO DE DEFESA. 4 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. 5 PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. 5.1 DA PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. 6 PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO. 7 VULNERABILIDADE DO CONTRIBUINTE. 8 CONCLUSÃO. REFERÊNCIAS.

1 INTRODUÇÃO

O assunto a ser tratado é o processo tributário e a vulnerabilidade do contribuinte, considerando que a existência de normas tributárias tem como função dirimir os conflitos entre Estado e cidadãos e para a garantia a aplicação de tais normas verifica-se a presença do Processo Tributário, buscando pela realização da justiça.

O desenvolvimento do Processo Tributário invoca competência estatal exclusiva, remetendo ao conjunto de princípios reunidos na noção constitucional de devido processo legal, na medida em que a disciplina processual tributária edifica-se por meio de elementos presentes na relação jurídica tributária, dividindo-se material e processualmente e tendo repercussão em sua dinamização.

Assim é possível visualizar os contornos da lide tributária formando o Processo Tributário e uma disciplina híbrida, pois gera a otimização da norma jurídica tributária no embate entre sujeito passivo e ativo, ou seja, interesse privado e público.

A importância disso é que a relação presidida pelo Estado e integrada pelo contribuinte deve ser submetida a uma categoria jurídica específica por não ter semelhança com as demais.

Cabe mencionar, ainda, que a relação Estado-contribuinte traz à tona uma explanação acerca da relação jurídico-tributária, mencionando a inviolabilidade do direito de defesa, noções de lançamento tributário e processo administrativo tributário e sua prova, para, por fim, permitir focar a vulnerabilidade do contribuinte.

Acerca da vulnerabilidade do contribuinte e sua importância no presente artigo nota-se que o Estado de Direito potencializa essa figura jurídica existente na relação tributária, gerando discussão sobre a criação do Código de Defesa do Contribuinte, que identifica diferentes tipos de

vulnerabilidade, proporcionando soluções para que esta seja atenuada, explicitando direitos e garantias do contribuinte frente ao Fisco, verificando-se a relevância científica e justificativa para o meio acadêmico do presente trabalho.

A estruturação dos capítulos foi determinada para dinamizar o alcance desta finalidade. Estruturou-se o artigo em oito capítulos, iniciando com apontamentos teóricos sobre processo tributário e continuamente a relação jurídico-tributária, a inviolabilidade do direito de defesa, o lançamento tributário, o processo administrativo tributário, a prova no processo administrativo tributário, o processo judicial tributário, a vulnerabilidade do contribuinte e, por fim, a conclusão. Foi utilizada como metodologia a revisão bibliográfica.

2 CONSIDERAÇÕES SOBRE O PROCESSO TRIBUTÁRIO

A existência e vigência das normas tributárias servem para dirimir de forma definitiva os conflitos entre o Estado, que é o cobrador de tributos, e os cidadãos, de quem os tributos são exigidos, porém tais normas demonstram-se insuficientes pela sua função, pois em relação à aplicação das normas tributárias e para que se tenha a garantia de sua eficácia a fim de dirimir eventuais conflitos entre Fisco e contribuintes utiliza-se o Processo Tributário ou o Direito Processual Tributário.

O Direito Processual Tributário insere-se em uma relação jurídica tributária de cunho obrigacional e deve ser derivado de um conjunto de regras e princípios tanto em sua esfera administrativa quanto judicial. Na visão de James Marins (2003, p. 16-17) em sua definição da disciplina jurídica Direito Processual Tributário mencionando a suspensão da exigibilidade do crédito tributário pela busca da justiça:

Poucas disciplinas jurídicas encontram tão variadas matizes e facetas. Reúne o processo tributário, a um só tempo, problemáticas multiseculares, nem sempre de cunho essencialmente jurídico, mas que encontram notas sempre atuais – como a regra *solve et repete* na roupagem de depósito garantidor de instância – até questões suscitadas mais recentemente, como a responsabilidade do Estado pelo excesso de tributação ou, ainda, formulações cada vez mais em voga, de que é exemplo, entre nós, a suspensão da exigibilidade do tributo mediante antecipação temporal de tutela jurisdicional. Todo este *iter*, ademais, está orientado pela incessante busca da realização da justiça. É disciplina tão fértil que permite até mesmo que seja examinada a partir do conteúdo jurídico da doutrina da Tripartição dos Poderes, celebrizada há mais de dois séculos pelo Barão de Montesquieu e podendo-se incluir em sua problemática até mesmo a questão do repúdio da lei pelo administrador (com a finalidade de realização da justiça), e ainda,

especificamente entre nós, a desmoralizante ação declaratória de constitucionalidade ou a panacéia ainda em gestação denominada súmula vinculante em matéria tributária.

Sobre a aplicabilidade do Direito Processual Tributário que está vinculada de forma inerente ao Estado, à ideia de seu interesse, nas palavras de James Marins (2003, p. 18):

O Estado cria braços administrativos dedicados a concentrar toda a atividade tributária arrecadatória, avocando para si a solução de todas as lides fiscais. Paradoxalmente tais órgãos administrativos, de modo sistemático, afastam de si a responsabilidade na realização da justiça tributária ao tempo que afastam e cerceiam o Poder Judiciário.

Para que o estudo e a sistematização do Processo Tributário tenham maior efetivação, ou seja, tenham a precisão dos contornos atuais da relação jurídica tributária e a sua atuação subsumida ao influxo da concepção atual de Estado de Direito, e também dos princípios jurídicos de justiça que alicerçam o sistema positivo, urge mencionar o devido processo legal, ou seja, a disciplina processual tributária que se edifica através dos elementos figurados na relação jurídica tributária, partindo da premissa da divisão material e processual do Direito Tributário e repercutindo em sua dinamização.

Para Marins a disciplina Direito Processual Tributário torna visível a particularização dos contornos da lide tributária, gerando a formação do Processo Tributário, e assim, a partir dessa relação jurídica forma-se então uma disciplina híbrida, buscando a otimização da norma jurídica tributária no embate estabelecido entre sujeito passivo (interesse privado) e sujeito ativo (interesse público).

Além do princípio elencado acima existem outros, considerados fundamentais no âmbito do Direito Processual Tributário, tais como: o princípio da diferenciação do processo tributário, da harmonia processual, da dualidade de cognição, da tutela judicial efetiva em matéria tributária, da justiça tributária e o princípio da autotutela vinculada ao ente tributante.

O Processo Tributário inicia-se na Constituição Federal em seu art. 5º, LV: “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Desta forma a utilização do termo processo no inciso LV refere-se tanto ao processo de natureza administrativa quanto judicial. (CASSONE; CASSONE, 2006, p. 02)

O Direito Processual Tributário deve ser encarado com um cariz diferenciado, pois a noção peculiar da relação tributária faz com que a lide eclodida no percurso dinâmico desta relação assuma um caráter estritamente tributário. A relação entre Estado e contribuinte não pode ser submetida a qualquer outra espécie de categoria jurídica por não assemelhar-se com as demais. (MARINS, 2003, p. 94.)

2.1 A RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

A relação jurídico-tributária é uma elementar da definição da espécie Processo Tributário, pois o processo tributário encontra em sua origem uma outra relação jurídica, e esta possuir natureza tributária registra as condições que permitem inferir que determinada relação jurídica detenha caráter tributário. Tal relação tem como vínculo pelo menos dois sujeitos de direito, diversos um do outro, em relação a um objeto. Essa relação jurídica por sua definição possui cinco elementos fundamentais, que são: sujeito ativo, sujeito passivo, objeto, direito subjetivo, e por fim, o dever jurídico, sendo que estes dois últimos elementos funcionam de forma a conectar os dois primeiros com a mediação do terceiro, ou seja, o objeto. (CONRADO, 2007, p. 27)

Nas palavras de Paulo Cesar Conrado (2007, p. 27-29) a relação jurídico tributária (obrigação tributária) se qualificaria:

[...] pela especificação do conteúdo semântico dos três primeiros elementos, assim determinados: (i) sujeito ativo, Estado-fisco ou pessoa que haja em seu nome; (ii) sujeito passivo, contribuinte ou pessoa a ele equiparada; e (iii) objeto, tributo, assim entendida a prestação pecuniária a que alude o art. 3º do Código Tributário Nacional. Por consequência lógica, a especificação dos dois restantes, adrede referidos de modo genérico, que ficam assim determinados: (i) direito subjetivo, titularizado pelo Estado-fisco, tendo por objeto justamente o recebimento da prestação pecuniária antes mencionada (tributo); e (ii) dever jurídico, encarnado pelo contribuinte, tendo a entrega do tributo como objeto. Pois é precisamente tal relação, chamada tributária em sentido estrito, que, tornada conflituosa, constitui o fundamento da relação processual especificamente tributária – voltamos à regra: a natureza da relação jurídica onde a noção de conflito se põe denuncia a natureza da relação processual. Significa dizer: o conceito de processo tributário construir-se-á, desalojando-o da generalidade da expressão processo civil, pela constatação de que a relação jurídica cuja conflituosidade se supõe para fins processuais teria os assinalados contornos.

Desta forma, para a Teoria Geral do Direito a relação jurídico-tributária decorre da relação jurídica, definida como vínculo abstrato que por força da imputação normativa reconhece ao sujeito ativo o direito subjetivo de exigir do sujeito passivo o cumprimento de certa prestação (CARVALHO, 1995, p. 191), estruturando assim esta relação peculiar, norteadas pelo conjunto de prescrições normativas que importam ao Direito Tributário, aparecendo através de duas formas de relações, ou seja, as de substância patrimonial e os vínculos pelos quais fazem brotar meros deveres administrativos. (CARVALHO, 1995, p. 194-195)

3 A INVIOABILIDADE DO DIREITO DE DEFESA

A inviolabilidade do direito de defesa encontra-se presente no texto constitucional. Neste sentido Cezar Britto e Marcus Vinicius Coêlho (2011, p. 4-5) afirmam que:

O diploma legal, corolário do direito de defesa e decorrência do estado de direito, proclama a liberdade do cidadão de se defender diante do autoritarismo, da arrogância, da perseguição, da má-fé, da incompetência ou do simples erro do Estado. Afirma a prevalência dos direitos humanos em oposição ao discurso da intolerância.

Sobre a inviolabilidade da defesa e o devido processo legal cabe evidenciar que o direito de defesa, imprescindível limitador do poder estatal, está assegurado pelo processo e deve ser compreendido como um instrumento essencial para o avanço democrático. (BRITTO; COÊLHO, 2011, p. 7)

Desta forma é possível verificar o reconhecimento e a proteção dos direitos do homem e a vinculação dos poderes às leis vigentes e, ainda, a existência de controle dos atos e decisões por um Judiciário independente através da submissão do Direito à legitimidade do poder do Estado pelo Estado Democrático de Direito, pois a arbitrariedade não se legitima pelo simples fato de originar-se do próprio poder estatal. (BRITTO; COÊLHO, 2011, p. 9)

No sistema jurídico contemporâneo o direito de defesa é fundamento e base do Estado Democrático de Direito, pautado pela proteção dos direitos fundamentais da pessoa humana, mostra-se fruto de uma longa e dificultosa construção do homem. O devido processo legal, portanto, nos sentidos procedimental e substancial tem o significado de garantir o diálogo processual, a distribuição da jurisdição de modo efetivo e justo e possibilitar a ampla defesa, de

modo a imperar o bom senso, a proporcionalidade e a razoabilidade. (BRITTO; COELHO, 2011, p. 11)

A configuração da defesa tem seu conceito ampliado pela Constituição Federal de 1988, no sentido de que ela constitui um âmbito de proteção contemplando todos os processos, administrativos ou judiciais, não se resumindo apenas a um simples direito de manifestação do processo, para Cezar Britto e Marcus Vinicius Coelho (2011, p. 14):

A ampla defesa é o “direito de ver seus argumentos contemplados pelo órgão julgador” e o “exercício pleno do contraditório não se limita à garantia de alegação oportuna e eficaz a respeito de fatos, mas implica a possibilidade de ser ouvido também em matéria jurídica”.

O direito de defesa disposto pela norma brasileira visa proteger e garantir o equilíbrio democrático entre o cidadão e o Estado, tendo o homem como o mais importante bem jurídico tutelado, assim sendo, o Estado possui o direito de punir mas não pode retirar o direito de o cidadão se defender (BRITTO; COELHO, 2011, p. 72), pois o homem é o centro gravitacional da Constituição Federal e o povo pilastra do Estado Democrático de Direito. (BRITTO; COELHO, 2011, p. 74)

4 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Quanto ao lançamento tributário na perspectiva da relação entre Estado e contribuinte é relevante salientar as figuras da parafiscalidade, fiscalidade e extrafiscalidade, sendo que a primeira é a situação em que ocorre a delegação de capacidade ativa circunscrita em três atividades: a arrecadação, a fiscalização e a cobrança, diferenciando-se das demais, pois elas se diferem de acordo com os objetivos fiscais.

Os que formam a fiscalidade têm como premissa a arrecadação de receita para o erário, já os motivo extrafiscais, que configuram a extrafiscalidade, utilizam-se dos tributos para regular a conduta dos particulares, incitando a função promotora que parte da premissa de que o direito pode ser utilizado para promover, incentivar ou inibir comportamentos, ou seja, os tributos de arrecadação fiscal atingem a propriedade dos particulares e os considerados extrafiscais atingem sua liberdade.

Desta forma é possível demonstrar o controle detido pelo Estado frente aos cidadãos, de modo que ao contribuinte são concedidos direitos para que ele possa realizar de forma plena a ampla defesa e o contraditório, com possibilidade de provocar a Administração Pública a realizar seu dever de autotutela vinculada ou o autocontrole.

Porém é necessário explicar sobre a obrigação tributária que se refere à relação jurídica havida em decorrência da incidência da norma estabelecida na lei tributária acerca do fato de que nela se encontra previsto (art. 113 do CTN). Quando acertada, quantificada e liquidada, a relação tributária é remetida a outra fase, torna-se líquida, certa e exigível, essa fase denomina-se, conforme explícito no Código Tributário Nacional, crédito tributário, que na visão de Luciano Amaro (2011, p. 366)

A disciplina do “crédito tributário” começa pela insólita afirmação do citado art. 139, no sentido de que tal crédito “decorre” da obrigação tributária. O Código, tendo dito que a obrigação nasce com o fato gerador (art. 113, §1º), para depois dizer que o crédito tributário somente surge com o lançamento (art. 142), entendeu necessário atestar que o crédito seria uma “decorrência” da obrigação, sem se dar conta de que, decorrendo da obrigação, ele não precisaria ser objeto de lançamento para “constituir-se”.

O lançamento (art. 142 do CTN) é a liquidação, ou seja, o acertamento ou quantificação da obrigação tributária. Tal definição explicitada no art. 142, CTN é criticada por parte da doutrina, pois há tributos, especificadamente as taxas, que são cobrados em valores fixos e não precisam de cálculo, figurando hipótese em que ainda que exista o lançamento não se pode dizer que sobre ele tenha que se calcular o valor do tributo devido, pois a autoridade que realiza o lançamento não propõe aplicar alguma penalidade.

Para alguns doutrinadores o lançamento seria um ato administrativo, não sendo considerado um procedimento, pois conforme os arts. 147, 149 e 150 do CTN, existem três espécies de lançamento: o lançamento de ofício (realizado pela administração independentemente da participação ou provocação de terceiros interessados, ex.: IPTU), o lançamento por declaração (ocorre quando é levado ao conhecimento da autoridade administrativa o acontecimento de um fato tributável e sua dimensão econômica pelo sujeito passivo, que aguarda o cálculo do tributo devido e sua notificação por parte da administração, para que enfim efetue o pagamento correspondente ou para que apresente a impugnação, ex.: ITBI) e o lançamento por homologação (quando a apuração do montante devido cabe ao sujeito passivo, que também deve realizar o

pagamento do tributo antes da manifestação da autoridade fazendária acerca desta apuração, ex.: IPI). Luciano Amaro (2011, p. 370-371) esclarece tal entendimento:

Define lançamento não como um ato da autoridade, mas como procedimento administrativo, o que pressuporia a prática de uma série de atos ordenada e orientada para a obtenção de determinado resultado. Ora, o lançamento não é procedimento, é ato, ainda que praticado após um procedimento (eventual, e não necessário) de investigação de fatos cujo conhecimento e valorização se façam necessários para a consecução do lançamento.

O lançamento possui natureza declaratória frente à obrigação tributária e constitutiva do crédito tributário quanto à realidade formal autônoma, de maneira a ser aplicada ao lançamento a legislação que era vigente quando da ocorrência do fato gerador, mas em relação aos aspectos materiais da relação tributária a ser acertada e em relação aos aspectos formais do procedimento, deve ser aplicada a legislação vigente na data em que foi realizado o lançamento, conforme disposto no art. 144, CTN, neste sentido Sacha Calmon Navarro Coêlho (2011, p. 660-661) afirma que:

O lançamento aplica a lei, não é lei, não podendo, pois, criar o crédito a ser pago pelos sujeitos passivos da obrigação. Não é por outra razão que o CTN, já no art. 144, dispõe que “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

É necessário ao lançamento a devida fundamentação, para que não seja considerado inválido, da mesma forma é indispensável a comprovação e a notificação do sujeito passivo, determinando-lhe um prazo para efetivação do pagamento ou impugnação administrativa, tal impugnação pode ser realizada pelo sujeito passivo em razão do direito de petição e das garantias do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, XXXIV, a, LIV e LV da CF), ou seja, o direito fornecido ao contribuinte de provocar a Administração Pública para que ela exerça sobre esse ato administrativo a autotutela vinculada ou o autocontrole, decorrente do princípio da legalidade. Essa autotutela deve ser exercida através de um processo administrativo, no qual é assegurada a participação em contraditório do cidadão, com amplas possibilidades de defesa.

Para que o sujeito passivo provoque o exercício de autotutela ou autocontrole da Administração Pública é necessário dar início ao processo administrativo por meio da impugnação, que é o instrumento utilizado para o exercício do seu direito de defesa.

O lançamento configura um ato administrativo que externa a exigibilidade da obrigação tributária, sendo importante frisar que:

A exigibilidade do crédito pelo sujeito ativo depende, pois, do lançamento. Isso, que naturalmente ocorre com os tributos sujeitos a lançamento de ofício e por declaração, está presente também nos tributos sujeitos a lançamento por homologação sempre que o sujeito passivo descumprir o dever legal de recolher o tributo, hipótese em que cabe à autoridade administrativa lançar de ofício para que possa exercer o seu direito de cobrança. Antes do vencimento do prazo para pagamento, o sujeito ativo fica em posição de expectativa, aguardando o cumprimento da obrigação, na forma exigida pela lei. Esgotado esse prazo, compete-lhe agir, no sentido de lançar de ofício o tributo para poder exigí-lo. (AMARO, 2011, p. 402)

Externada a exigibilidade da obrigação tributária por meio do lançamento dá-se ensejo à inscrição na dívida ativa como respaldo de uma eventual execução fiscal. Pela notificação do lançamento ao sujeito passivo (art. 145 do Código Tributário Nacional) o Fisco demonstra sua pretensão tributária de modo formal ao contribuinte, dinamizando a relação obrigacional de forma que, se neste momento o sujeito ativo (Estado) não tiver formalizado sua pretensão em face do sujeito passivo (contribuinte) e se no procedimento tributário não houver caráter litigioso, não incidirão as regras de processo tributário. Contudo, se demonstrada a litigiosidade na relação tributária frente à existência de uma pretensão fiscal do Estado (notificação de lançamento) e houver a resistência do sujeito passivo (através da impugnação administrativa formal), iniciar-se-á a etapa de transformação do procedimento de lançamento no chamado processo administrativo fiscal presidido pelas garantias processuais do contribuinte.

5 PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

O processo administrativo tributário surge através da atuação da Administração Pública, movimentada por meio de atos interligados e disciplinados de forma a garantir a efetividade do controle de sua legalidade e eventual participação dos sujeitos interessados.

Em relação a essa série de atos interligados pelos quais a Administração Pública realiza suas atividades, buscando um resultado final que deve ser legitimado pela participação das pessoas que serão afetadas por ele, e consistindo seu desenvolvimento organizado de forma a facultar ou permitir tal participação, referimo-nos acerca de um processo administrativo. Porém quando o resultado final gerar a resolução de um conflito firmado entre o cidadão e a Administração Pública, a participação dos interessados deverá ocorrer em contraditório (art. 5º, LV da CF). Refere-se Machado Segundo (2010, p. 04-05) em relação ao processo administrativo:

Em face do princípio da legalidade, entende-se que a Administração Pública pode rever seus próprios atos, anulando-os, quando neles constate alguma ilegalidade. É a chamada “autotutela vinculada”, também conhecida como “autocontrole”, da Administração. Quando se sente prejudicado por ato praticado pela Administração Pública, o cidadão pode, nos termos da lei, provocar o exercício do autocontrole sobre esse ato, pleiteando seu reexame a fim de que se corrija a ilegalidade nele presente. Trata-se de decorrência do próprio direito de petição (CF/88, art. 5º, XXXIV, a), que, em face do direito ao devido processo legal administrativo, à ampla defesa e ao contraditório, no qual se devem assegurar amplas oportunidades de manifestação e defesa ao cidadão interessado.

Já na visão de James Marins (2003, p. 94) sobre o processo administrativo tributário, este propõe a conceituação de tal instituto:

O processo administrativo tributário contempla o conjunto de normas que disciplina o regime jurídico processual-administrativo aplicável às lides tributárias deduzidas perante a administração pública (pretensões tributárias e punitivas do Estado impugnadas administrativamente pelo contribuinte). Integra, ao lado do processo judicial tributário o denominado Direito Processual Tributário.

O processo administrativo tributário não deve ser confundido com o procedimento administrativo tributário, pois este contempla a preparação do lançamento, que é o momento em que o Estado demonstra sua pretensão tributária frente ao contribuinte, e configura através do procedimento fiscal ato meramente apuratório ou fiscalizatório. O momento seguinte ao lançamento tributário é passível do processo administrativo, sendo necessário que o sujeito passivo desista dos meios de impugnação previstos administrativamente e ofereça de maneira formal a resistência à pretensão gerada pelo Fisco. Quando a lide fiscal se formaliza o procedimento fiscal transforma-se em processo tributário. (MARINS, 2003, p. 94)

Sobre a distinção entre processo e procedimento feita pelos processualistas, de acordo com Paulo Celso Bonilha, ela se apresenta no sentido de o processo ser a soma de atos que se realizam para compor o litígio e de o procedimento ser somente a ordem e sucessão da sua realização, ou seja, o modo e a forma pelos quais se movem os atos ocorridos no processo. Assim, a terminologia “processo” era utilizada exclusivamente para referir-se ao processo judicial. (BONILHA, 1997, p.58)

Desta forma o processo administrativo é a etapa litigiosa no percurso para que a obrigação tributária seja formalizada na esfera da Administração Tributária, sendo o processo administrativo considerado como um vértice do Direito Processual Tributário, de forma que o procedimento de lançamento encontra-se no âmbito do Direito Tributário Formal.

Este tipo de processo encontra raízes na Constituição Federal, como já demonstrado em seu artigo 5º, inciso LV.

Neste viés, a Constituição Federal afirma princípios e institucionaliza o processo administrativo com diversos pontos de afinidade com o processo jurisdicional, pois em ambos está presente a atividade estatal aparelhada para a composição de litígios por força das disposições do ordenamento jurídico, e ainda que as decisões tenham efeitos de natureza e grau diferentes, a jurisdicionalidade demonstra-se presente nas sentenças do processo judicial.

Assim, na seara processual patenteia-se a redescoberta e o resgate do processo administrativo como espécie do fenômeno processual e a partir disso o necessário tratamento e contemplação sob a visão da teoria geral do processo. (BONILHA, 1997, p. 60)

5.1 DA PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

A prova possui grande relevância, pois é considerada um meio de convencimento do juiz na busca a verdade material. Deste modo ressalta-se a necessidade de sua ampla produção e da análise cautelosa em certos aspectos de determinados tipos de prova.

Acerca da vulnerabilidade do contribuinte cabe mencionar que as alegações trazidas em consideração tanto pelos contribuintes como responsáveis tributários e informações fornecidas pelo Fisco são consideradas confissão quando utilizadas como provas.

A se falar em prova no processo tributário é necessário apresentar alguns conceitos, como o significado da verdade como sistema de garantias, o significado do vocábulo “prova”,

que são os possíveis meios de prova, a convicção da certeza e o paradoxo entre probabilidade e certeza.

Existem algumas teorias que regem a verdade, tais como o pragmatismo, o consenso, a correspondência, a coerência, o idealismo lógico, e por fim o fenomenalismo. A verdade ainda pode ser formal ou material, sendo a primeira de acordo com Alessandra Dabul (2004, p. 60):

[...] a verdade formal é aquela que se busca de acordo com regras processuais, uma vez não realizada a prova de determinado fato, em momento processual oportuno, a alegação de veracidade de tal fato será desconsiderada, sobrepondo-se à forma, a formalidade processual ao conteúdo do fato. (DABUL, 2004, p. 61)

Desta forma, a segunda tem sua conceituação como a certeza histórica adquirida para o processo através de uma ou mais observações probatórias, por meio das quais os resultados devem ser apreciados pelo juiz com plena e absoluta liberdade de critério, ou seja, a verdade material mostra-se como o convencimento do juiz obtido em regime de livre apreciação da prova, independente da relação entre o convencimento e a realidade.

A livre apreciação das provas que não contenham a formalidade processual não poderá conduzir o julgador à verdade absoluta, mas a uma verdade subjetiva.

Sendo assim, parece-nos que a verdade material no processo administrativo tributário será sim, perseguida, mas dentro dos limites formais que conduzem tal processo. Se as regras descritas na legislação aplicável ao processo administrativo estiverem de acordo com o sistema da Constituição Federal, serão o norte à apreciação da prova pelo julgador, lembrando que é certo que não cabe ao mesmo produzir a prova e sim, seu convencimento em relação à prova que lhe é submetida à apreciação. (DABUL, 2004, p. 61)

Sobre a verdade como sistema de garantias aplica-se ao processo administrativo tributário o princípio que tem por finalidade obter a verdade material. É válido lembrar que a produção de provas no processo administrativo fiscal difere da produzida no processo judicial, desta forma:

[...] o processo administrativo fiscal tem por finalidade primordial a confirmação do ato praticado pela fiscalização em nome de seu dever e do exercício de função pública, que somente será admitido se realizado de acordo com as leis vigentes, isto porque não há

tributação sem lei anterior que defina tal ou qual hipótese como passível de tributação se efetivamente ocorrer no mundo jurídico.

Assim, o processo administrativo se desenrola tendente a provar que o lançamento efetuado nos moldes do pretendido pela administração pública é sustentável, válido, em face da legislação em vigor, por ter ocorrido levando-se em consideração tão-somente a aplicação, de maneira correta e pertinente da legislação em vigor. (DABUL, 2004, p. 64)

A busca da verdade é uma garantia da aplicabilidade da lei em cada caso concreto, tendo com sua comprovação a certeza de que o processo atingiu sua finalidade, demonstrando que não houve tributação sem lei anterior que a definisse, constituísse ou autorizasse constitucionalmente sua exigência. A garantia buscada pela comprovação da verdade é a de que a tributação existente deve estar conforme a legislação tributária em vigor, sendo que só haverá ampla produção das provas relacionadas à atividade do lançamento de maneira direta ou indireta.

O processo administrativo tributário tem por objetivo a busca da verdade material nos limites possíveis de sua produção, não sendo dispensada a apresentação dos indícios que confirmam que a verdade material pode ser alcançada.

Acerca dos sujeitos da prova na concepção de Paulo Celso Bonilha (1997, p. 67):

São sujeitos da prova, assim, tanto o contribuinte quanto a Fazenda, com o intuito de convencer a autoridade julgadora da veracidade dos fundamentos de suas opostas pretensões. Esse direito de prova dos titulares da relação processual convive com o poder atribuído às autoridades julgadoras de complementar a prova.

Outro conceito de prova e a necessidade de sua utilização mostram-se através da aplicação da lei ao fato, portanto:

Fazer justiça, em princípio, é aplicar a lei ao fato. Indispensáveis, portanto, à administração da justiça o conhecimento da lei e da verdade do fato. A descoberta desta verdade como elemento essencial ao julgamento, impõe a exigência da prova.

Em suma, como enuncia Chiovenda, “provar significa formar o convencimento do juiz sobre a existência ou inexistência dos fatos relevantes do processo”. Em outras palavras, o vocábulo prova (do latim “proba”, de “probare”) pode ser tomado em duas acepções: no sentido de tudo quanto possa convencer o juiz da certeza de um fato (acepção objetiva); e no sentido da convicção ou certeza da existência ou inexistência de um fato assumida pelo juiz (acepção subjetiva). (BONILHA, 1997, p. 68-69)

A prova possui um objeto que são os fatos da causa, ou seja, os fatos deduzidos pelas partes que podem ser os que fundamentam a ação ou os indicados na contestação. Como a destinação da prova é o juiz, este quer e necessita saber a verdade sobre os fatos demonstrados pelas partes, portando, a produção da prova é indispensável, pois é nela que o juiz buscará formar sua convicção.

Desta forma é possível o entendimento dos meios de prova como instrumentos ou provas por meio dos quais haverá a representação dos fatos no processo, assim sendo, os meios de prova podem variar conforme a necessidade da utilização de métodos técnicos e juridicamente idôneos para a fixação dos determinados fatos em juízo. (BONILHA, 1997, p. 69)

A se falar nos meios de prova no processo administrativo tributário surge a questão da admissibilidade de todos eles na fase administrativa contenciosa, pois nessa fase o traço predominante é o da amplitude da utilização desses meios de forma a não haver limitações referentes às provas que podem ser produzidas no processo administrativo. Assim, parte-se da premissa de que deve ser admitida qualquer classe de prova, desde que aceita na legislação processual vigente tanto em matéria civil quanto do trabalho.

Desta forma cabe dizer que no processo administrativo tributário não existe limitação expressa, observa-se que nele predominam as provas documental, pericial e indiciária, não se utilizando muito a prova testemunhal e a inspeção ocular da autoridade julgadora, a função da confissão também é limitada. (BONILHA, 1997, p. 82-83)

De acordo com Bonilha (1997, 82-83) a confissão deve ser interpretada invocando o Código de Processo Civil com foco na hipótese de sua utilização no processo administrativo tributário, portanto:

Como prescreve o artigo 348 do Código de Processo Civil (em sua primeira parte): “Há confissão, quando a parte admite a verdade de um fato contrário ao seu interesse e favorável ao adversário”. Consiste, pois, a confissão no reconhecimento da verdade, por uma das partes, dos fatos (ou parte deles) alegados pela parte contrária. Essa situação sói acontecer no processo administrativo tributário quando, no seu decurso, o impugnante venha a reconhecer, expressamente, a procedência dos fatos alegados pela Fazenda. Este elemento probatório, todavia, deve ser sopesado no conjunto das provas do processo e seu efeito cuidadosamente avaliado no momento da apreciação e do convencimento da autoridade julgadora. Isto porque a confissão deixou de ser considerada a “rainha das provas”, concepção superada e que não mais se coaduna com o avanço da ciência processual.

As alegações firmadas pelos contribuintes, os responsáveis tributários e as informações do Fisco consideram-se confissão conforme sejam utilizadas como elementos probantes. (MELO, 2006, p. 151)

Como o contribuinte procede ao registro de suas atividades e os assentos patrimoniais, isto representa uma autêntica confissão como consequente efeito tributário. Da mesma forma ocorre com os parcelamentos de valores tributários, nos quais o contribuinte firma termo de confissão irretratável e irrevogável de débitos, renunciando a qualquer linha de questionamentos nos âmbitos administrativo e judicial. (MELO, 2006, p. 152)

Assim sendo, a confissão realizada pelo sujeito passivo merece ser analisada com restrições, pois a obrigação tributária, de acordo com o princípio da legalidade, não decorre da vontade das partes, mas sim exclusivamente da lei, de maneira que mesmo que haja a confissão da ocorrência do fato jurídico tributário pelo sujeito passivo em algum momento do processo, e se comprove que aquele fato não ocorreu, sua manifestação demonstrada na confissão não terá o poder de validar a obrigação tributária. (HOFFMANN, 1999, p. 210)

6 PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO

O sujeito passivo, ainda que tenha sido vencido na fase administrativa ou se porventura venha a preferir utilizar-se desta discussão administrativa, pode intentar ações judiciais para garantir seus direitos. Ao Estado também é possível a utilização da seara judicial para satisfazer seu direito, como por exemplo, no caso da interposição de execução judicial.

Na visão de Luiz Fernando Maia (2009, p. 383):

O Processo Judicial Tributário visa tornar clara e precisa a vontade da lei incidente em cada caso concreto de Direito Tributário submetido à justiça. Tanto o Fisco como o contribuinte têm esse direito em face do permissivo exarado no art. 5º, XXXV, da Constituição.

A ação é vista como um direito público, subjetivo que é disciplinado pelo direito processual, tendo natureza abstrata e com a finalidade de produzir efeitos jurídicos obtidos pela intervenção do Poder Judiciário, que é detentor da jurisdição por meio da qual chega o processo. Como uma resposta à ação temos a atividade jurisdicional, que se mostra procedente quando

fundada na lei e improcedente se não tiver respaldo legal, já como exemplo das ações julgadas improcedentes podemos citar as sentenças declaratórias negativas, pois declaram negativamente o direito do autor.

As ações procedentes podem ser classificadas como ações de conhecimento, aquelas nas quais na sentença o juiz declara o direito das partes. As ações de conhecimento ainda se subdividem em ação declaratória, constitutiva, condenatória, execução e, por fim, a ação cautelar.

Ainda há que se falar nas medidas judiciais que podem ser propostas pelo sujeito ativo da obrigação tributária, que são: a medida cautelar fiscal e a ação de execução fiscal, a primeira, instituída pela Lei nº 8.397 de 6/01/1992, possibilita à Fazenda Pública obter a indisponibilidade patrimonial dos devedores para com o Fisco no limite do valor exigido, impossibilitando a tentativa de o Estado ser lesado tanto na fase judicial quanto administrativa de cobrança, visando obter o resultado disposto no art. 591 do CPC:

Art. 591 - O devedor responde, para o cumprimento de suas obrigações, com todos os seus bens presentes e futuros, salvo as restrições estabelecidas em lei.

Devemos mencionar também o disposto no art. 593 da mesma legislação no que diz respeito à fraude de execução sobre a alienação de bens.

Art. 593 - Considera-se em fraude de execução a alienação ou oneração de bens:
I - quando sobre eles pender ação fundada em direito real;
II - quando, ao tempo da alienação ou oneração, corria contra o devedor demanda capaz de reduzi-lo à insolvência;
III - nos demais casos expressos em lei.

Tal instituto pode ser requerido pelo sujeito ativo contra o sujeito passivo da obrigação tributária em uma série de casos que, por causa da pouca abrangência do tema, não convém mencionar.

A ação de execução fiscal encontra-se disposta na Lei 6.830 de 22 de setembro de 1980, em conformidade com o art. 201 e seguintes do CTN e tem como instrumento hábil para sua interposição a certidão e visa cobrar a dívida ativa da União, dos Estados e dos Municípios e das autarquias.

Uma terceira ação ainda pode ser proposta pelo sujeito ativo, que é a ação declaratória de nulidade de decisão administrativa contra o direito ao crédito tributário pela Fazenda Pública, porém tal ação recebe algumas críticas, pois esta busca a declaração de uma nulidade de uma decisão sua.

Quanto ao sujeito passivo, a ele cabe interpor as seguintes ações: embargos à execução, mandado de segurança, ação cautelar inominada, ação de consignação em pagamento e ações ordinárias que se subdividem em ordinária declaratória, anulatória de débito tributário, repetição de indébito, compensação, rescisória e ainda cabe ao sujeito passivo interpor a ação que versa sobre a antecipação de tutela jurisdicional em matéria tributária.

7 VULNERABILIDADE DO CONTRIBUINTE

Parte-se da premissa de que o Estado de Direito potencializa a vulnerabilidade existente na relação tributária, pois é ao mesmo tempo criador da regra obrigacional, na qual figura como sujeito ativo (através de seus órgãos legislativos) e ainda formalizador e cobrador da obrigação em que aparece como credor (por intermédio de seus órgãos fazendários). Também é possível ao Estado julgar a lide e executar o título executivo através dos órgãos administrativos e judiciais.

Desta forma o Estado fiscal mostra-se como único credor nos ditames do Direito, pois é criador, executor e julgador da relação tributária obrigacional, de forma que o sujeito passivo figura como único devedor, restando evidente a vulnerabilidade do contribuinte frente ao credor onipotente (MARINS, 2009, p. 24). No entendimento de James Marins (2009, p. 25):

Sem dúvida este ente jurídico domina amplamente os três momentos da relação tributária. Momento estático, relacionado ao Direito Tributário Material (DTM); e crítico, relativo ao Direito Processual Tributário (DTP). Semelhante condição de controle pluripotencial do devedor pelo credor não ocorre nas relações obrigacionais civis ou comerciais, quer sejam, *excontractus*, e portanto diretamente decorrentes de contratos, cartas ou mesmo quando *ex lege*, i.e., decorrentes da lei.

Verifica-se também que:

A vulnerabilidade do contribuinte, que se deduz deste tríptico apoderamento do Estado, e, portanto, da Fazenda Pública, leva à existência de sensível assimetria de forças entre credor-estatal e cidadão-contribuinte e fornece o fundamento para conceituar,

sinteticamente, a vulnerabilidade do contribuinte como *a condição factual de susceptibilidade do cidadão diante da tríplice função exercida pelo Estado no âmbito da relação tributária*. (MARINS, 2009, p. 25)

Analisa-se a suscetibilidade do cidadão na relação fiscal sob três perspectivas que espelham as funções do Estado, sejam elas: o Estado como criador da norma jurídico-fiscal causando a vulnerabilidade material do contribuinte; o Estado como aplicador da norma jurídico-fiscal de modo a causar a vulnerabilidade formal do contribuinte; e por fim o Estado como julgador da lide fiscal causando a vulnerabilidade processual do contribuinte. (MARINS, 2009, p. 25)

A vulnerabilidade material do contribuinte possui natureza político-econômica, visto que o vínculo material tributário não se esgota na norma tributária pois esta obedece fatores políticos e econômicos, assim, a norma tributária ingressa no ordenamento influenciada pelo fato político-legislativo e de modo subsequente sua função arrecadatória acaba por assumir um relevo político-econômico, tornando vulnerável a relação material do contribuinte frente a Fazenda Pública. (MARINS, 2009, p. 26)

Sobre a vulnerabilidade formal do contribuinte, esta atua dentro do Direito Tributário Formal, responsável por fiscalizar, lançar e cobrar, ou seja, autotutelar a fase de atuação do vínculo obrigacional administrativamente (MARINS, 2009, p. 37). Assim, a vulnerabilidade mostra-se na dificuldade do controle jurídico do atuar fazendário, o que corrói a segurança dos princípios materiais conquistados, de modo que o desequilíbrio entre as prerrogativas da Administração tributária na autotutela dos seus interesses acaba tornando vulnerável o sujeito passivo da obrigação. (MARINS, 2009, p. 40)

Cabe ao Estado promover a tutela dos conflitos intersubjetivos dos particulares de modo criterioso e independente, porém, põe-se à prova o Estado quando este é chamado para promover, com grau satisfatório de critério e independência, o conflito em que ele se mostra como sujeito de direitos. A vulnerabilidade processual do contribuinte se exprime quando a função jurisdicional do Estado, administrativa ou judicial, ocorre especificamente no caso de o julgador integrar os quadros funcionais do próprio Estado, gerando assim susceptibilidade ao contribuinte. (MARINS, 2009, p. 47-48)

Acerca do tema cabe mencionar a reunião que ocorreu no dia 13 de setembro de 2000 do Conselho de Estudos Jurídicos (CEJ) da Federação do Comércio do Estado de São Paulo

(FCESP), presidido por Ives Gandra da Silva Martins, dedicada às conclusões do Congresso sobre o Código de Defesa do Contribuinte, coordenado pelo jurista Ney Prado, que em sua perspectiva, enumera outras situações de vulnerabilidade do contribuinte:

Inúmeras justificativas de ordem jurídica, moral, funcional e política foram apresentadas, tais como: a de que existe crescente voracidade e abuso no tributar, o desvio de poder no fiscalizar e o excesso no punir por parte do Estado; a de que as limitações ao poder de tributar elencadas na Constituição Federal (artigos 150 a 152) são insuficientes; a de que o equilíbrio na relação Fisco-contribuinte passa pela ampliação e melhor explicitação dos direitos e garantias dos contribuintes estabelecidos em nosso texto constitucional; a de que existe notória corrupção por parte de muitos agentes fiscais, em todos os níveis da federação; a de que existe, por outro lado, alto nível de sonegação e elisão fiscal; a de que a atual legislação tem provocado um aumento no grau de litigiosidade; a de que a certeza e a segurança jurídicas estão comprometidas; a de que aumentaram os custos de transação nos negócios; a de que tem havido desestímulo ao investimento produtivo; a de que está havendo perda de competitividade internacional para os produtos nacionais; a de que o Estado fiscalista está em crise; a de que o governo vem perdendo legitimidade política; a de que há uma forte conscientização popular quanto à necessidade de obter uma verdadeira cidadania fiscal. (PROBLEMAS BRASILEIROS, 2000).

A partir daí menciona-se a viabilidade política para a aprovação do código elencando o texto apresentado à consideração do Congresso Nacional, bem como a utilização das democracias representativa e participativa, que exigem não só a solução do problema por meio do embate congressual, mas também, um novo tipo de atitude e comportamento político dos contribuintes.

Na mesma reunião Marco Aurélio Greco afirma que:

Há um consenso de que precisamos de uma atualização, só que em minha visão ela deve se dar no bojo do Código Tributário. Devemos incorporar a experiência dos últimos 30 anos. Defender o contribuinte, hoje, é inserir numa lei complementar a disciplina dos dois principais temas que o angustiam: as medidas provisórias em matéria tributária e a figura das contribuições. O grande passo é encontrar um ponto de equilíbrio na convivência com o Estado, porque o relacionamento entre Fisco e contribuinte está se esgarçando numa velocidade impressionante.

(...)

Dizer que do lado do contribuinte só há o sonegador e que do lado do Fisco só existe o arbitrário é o pior contexto de convivência. A meu ver, a divergência fundamental é essa. Não sou favorável a uma nova lei porque talvez percamos a unidade sistêmica entre o Estado e a sociedade (PROBLEMAS BRASILEIROS, 2000).

Para Edison Carlos Fernandes a aprovação do Projeto de Lei (PL) 2557/11 (criação do Código de Defesa do Contribuinte) seria uma ferramenta que detalha direitos e garantias do

contribuinte perante o Fisco, de modo a tornar a consulta de dados fiscais mais efetiva e despertar o senso de cidadania. Sendo a vantagem a consolidação de todos os direitos do contribuinte e sua discussão. (AMCHAM, 2013)

Desta forma verifica-se que a criação deste sistema esclareceria o nível de responsabilidade que se atribui tanto aos contribuintes quanto à Administração Pública, reconhecendo a vulnerabilidade do contribuinte sob outra perspectiva, incitando a democracia participativa e uma maior explanação em relação aos direitos e deveres do contribuinte e do fisco, bem como da interpretação da norma para que se tenha uma educação tributária efetiva. (AMCHAM, 2013)

8 CONCLUSÃO

No campo do processo tributário cabe mencionar a figura da prova no processo administrativo tributário trazendo a verdade como um sistema de garantias, aplicando o princípio que tem por finalidade a obtenção da verdade material, que é o convencimento do julgador através da livre apreciação da prova, porém é possível salientar que a livre apreciação da prova que não possua formalidade processual não poderá conduzir o julgador a uma verdade absoluta, apenas a uma verdade subjetiva.

A busca da verdade aparece como a garantia da aplicabilidade da lei caso a caso e sua comprovação traz a certeza pela qual o processo atinge sua finalidade, de modo a demonstrar que não ocorreu tributação sem lei anterior que a definisse, constituísse ou autorizasse sua exigência nos parâmetros constitucionais. Portanto no processo administrativo tributário a busca da verdade material ocorre nos limites possíveis de sua produção, não dispensando a apresentação de indícios que confirmem que tal verdade pode ser alcançada.

O processo tributário judicial é utilizado para a garantia de direitos por meio de ações judiciais ainda que o sujeito passivo tenha sido vencido na fase administrativa ou que prefira utilizar da discussão administrativa para a interposição de ações no âmbito judicial. O sujeito ativo também pode dispor de tal âmbito para a satisfação de seu direito, por exemplo, com a execução fiscal.

Por fim, por meio do que foi exposto, frisa-se que o Estado potencializa a vulnerabilidade do contribuinte existente na relação tributária, pois se mostra ao mesmo tempo

como criador da regra obrigacional, formalizador e cobrador da obrigação em que aparece como credor, e ainda é possível ao Estado julgar a lide e executar o título executivo por meio dos órgãos administrativos e judiciais, portanto o Estado aparece como único credor nos ditames do Direito, pois é criador, executor e julgador da relação tributária obrigacional, de modo que o sujeito passivo mostra-se como único devedor, deixando evidente a vulnerabilidade do contribuinte em relação ao Fisco.

Desta forma resta clara a vulnerabilidade do contribuinte em seus vários âmbitos valendo-se da ambivalência do Estado, de modo que os direitos atribuídos à parte vulnerável devem ser respeitados e resguardados pelo nosso ordenamento jurídico, primando pelos princípios do contraditório e ampla defesa e visando a segurança jurídica.

Há uma grande discussão entre aqueles que militam na área tributária acerca de um projeto para elaboração do Código de Defesa do Contribuinte, deste debate, poderão surgir caminhos a fim de mitigar a vulnerabilidade do contribuinte.

Desta forma é possível vislumbrar que foi concluído o objetivo do trabalho, pois foram expostos os pontos acerca da relação jurídico tributária, a necessidade do processo tributário utilizar-se de uma categoria jurídica específica, as noções de inviolabilidade do direito de defesa, lançamento, processo administrativo tributário e prova dentro deste âmbito para, por fim, ater-se à vulnerabilidade do contribuinte, potencializada pelo Estado, gerando discussões de como reduzi-la elencando a figura do Código de Defesa do Contribuinte a fim de que seja regulamentado direitos e deveres, esclarecendo o nível de responsabilidade atribuída não só ao contribuinte mas também à Administração Pública, incitando uma política participativa e protegendo os direitos e garantias do contribuinte perante Estado.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **Da prova no processo administrativo tributário**. 2^a. ed. São Paulo: Dialética, 1997.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 de outubro de 1966.

_____. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 11 de janeiro de 1973.

BRITTO, Cezar; COELHO, Marcus Vinicius Furtado. **A inviolabilidade do direito de defesa**. 3ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CASSONE, Vittorio; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. **Processo tributário: teoria e prática**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE AJUDARIA A CONSOLIDAR DIREITOS E DESENVOLVER CIDADANIA. São Paulo: AMCHAM - Câmara Americana de Comércio, mar.2013.

Disponível em:

<<http://www.amcham.com.br/regionais/amcham-sao-paulo/noticias/2013/codigo-de-defesa-do-contribuinte-ajudaria-a-consolidar-direitos-e-desenvolver-cidadania/view>>.

Acesso em: 16 mar. 2013.

CONRADO, Paulo Cesar. **Processo tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

DABUL, Alessandra. **Da prova no processo administrativo tributário**. Curitiba: JURUÁ, 2004.

EM legítima defesa. **Problemas Brasileiros**, São Paulo, nº 342 nov/dez.2000.

Disponível em:

<http://www.sescsp.org.br/sesc/revistas_sesc/pb/artigo.cfm?Edicao_Id=92&Artigo_ID=992&IDCategoria=1147&reftype=1>.

Acesso em: 16 mar. 2013

HOFFMANN, Suzy Gomes. **Teoria da prova no direito tributário**. Paraná: Copola Editora, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MAIA, Luiz Fernando. **Compêndio de direito tributário: doutrina prática processual, legislação**. São Paulo: Editora Jurídica Brasileira, 2009.

MARINS, James. **Defesa e vulnerabilidade do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009.

_____. **Direito processual tributário brasileiro:** (administrativo e judicial). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MELLO, Gustavo Miguez de. O tributo: finalidades econômica, jurídica, política e administrativa. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza.** Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 423-431.