

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: da necessidade à efetividade dos postulados constitucionais pró-contribuinte

Adriano De Rossi¹

Francieli Denardi²

Rafael Vieira³

Roberta Oliveira⁴

RESUMO: Este trabalho tem por objetivo incitar a discussão no meio acadêmico acerca da necessidade de se utilizar os postulados constitucionais (da capacidade contributiva, do não-confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade) no âmbito do processo tributário não-judicial. Através de uma metodologia expositiva/argumentativa busca-se uma reflexão pró-contribuinte. Outrossim, há a necessidade de aproximação do Direito Público, enquanto matéria, do direito real, enquanto fato. Assim sendo, compete ao ambiente produtor de conhecimento criar alternativas para a transformação de novos patamares jurídicos e a dilatação da relevância da hermenêutica.

PALAVRAS-CHAVE: Administração, Processo, Contribuinte, Princípios.

ABSTRACT: This work aims at incitation a discussion in the academic environment regarding the necessity of using the constitutional postulates (ability to pay, non-confiscate, the reasonability and the proportionality) in the scope of the non-judicial tributary process. Through a expositive-argumentative methodology a reflection in favour of contributor. Also, it has the necessity of approaching the public law, while subject, of the real law, as a fact. Thus, compete to the producing environment of knowledge creating alternatives for the transformation of new legal platforms and the expansion of the relevance of the hermeneutics.

KEY-WORDS: Administration, Process, Contributor, Principles.

1. INTRODUÇÃO

Com o advento da Constituição Federal de 1988, muito se tem discutido, em âmbito doutrinário e jurídico-fático sobre os instrumentos que estão a cargo da Administração Pública para a promoção e proteção dos direitos fundamentais e das garantias individuais e sociais. Em meio a tal discussão, um debate deveras importante e que precisa ser explorado no meio acadêmico, é o que envolve a solução de litígios extrajudicialmente, sobretudo, no referente à ordem tributária e fiscal.

Embora o Direito Tributário tenha seu espaço e sua autonomia delineados no mundo jurídico, torna-se preciso que, antes de mais nada, desconstitua-se os pré-conceitos de que tal matéria, quando em nível processual, deva permanecer arraigada a uma interpretação literal da lei.

¹ Acadêmica do 9o Semestre do Curso de Direito da UFSM. E-mail: adrianoderossi@hotmail.com.

² Acadêmica do 9o Semestre do Curso de Direito da UFSM. E-mail: ftdenardi@ig.com.br.

³ Acadêmica do 9o Semestre do Curso de Direito da UFSM. E-mail: rafaelmvieira@terra.com.br.

⁴ Acadêmica do 7o Semestre do Curso de Direito da UFSM. E-mail: robertacunha_86@yahoo.com.br.

O processo tributário, como se estudará logo mais, não é um meio de coerção econômica e fiscal do contribuinte, tão pouco um artifício da Administração Pública para exigir mais facilmente seu crédito. Pelo contrário, apresenta-se como um instrumento a favor do contribuinte no diálogo com o Fisco, no discurso, pela ampla defesa e o uso do contraditório, na aproximação entre o Estado e a sociedade.

Entretanto, o Processo Administrativo Tributário (PAT), necessita ir além nessa inter-relação, fortalecendo certos postulados constitucionais para que dito procedimento apresente eficácia substancial e, conseqüentemente, incentive este mesmo contribuinte na produção, circulação e distribuição de riquezas.

O homem, além de um ser político é também um ser econômico. Em decorrência de tal afirmação, política e economia precisam evoluir de maneira interdependente, harmônica e consciente. Sendo o PAT um procedimento administrativo, portanto também político, para reger uma situação econômica, que é a função do Estado de instituir e cobrar tributos, mostra-se coerente que as decisões tomadas em sua esfera consigam abarcar a complexidade das relações jurídico-sociais, e projetar-se não só na perspectiva Fisco/contribuinte, mas sim, em uma visão de acesso e políticas públicas no Estado Democrático de Direito.

Ademais, as decisões proferidas administrativamente se refletirão no meio econômico, na medida que influenciam a atividade realizada pelo contribuinte, sua capacidade de conseguir gerir essa atividade, demonstrando com isso, que a devida razão e proporção dessas decisões é essencial para que se mantenha o equilíbrio econômico e conseqüente incentivo à livre iniciativa.

2. O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: CONSIDERAÇÕES GERAIS

O processo administrativo tributário decorre da natural divergência de interpretação entre o Fisco, que deseja receber determinada receita que considera devida, e o contribuinte, que não a quer entregar por entendê-la indevida. Nesse sentido, a Constituição Federal, da mesma forma que garante à Administração Pública a possibilidade de rever, de ofício, seus próprios atos, garante ao particular os meios para contestar o teor de um ato expedido pelo Poder Público, mediante a instauração de procedimento administrativo.

No entanto, importante referir que nem sempre foi assim, pois o Processo Administrativo Tributário somente passou a ganhar relevância, como meio mais adequado para solucionar conflitos entre Fisco e contribuinte, nos últimos vinte anos, tornando-se, a partir de então, elemento indispensável e obrigatório para o controle e a apuração dos atos praticados pelos agentes da Administração Pública. A morosidade na aquisição dessa consciência pode ser justificada pelo fato de as regras utilizadas para a sua aceitação no ordenamento jurídico apresentarem-se limitadas por alguns instrumentos legais, visto não se apoiarem em princípios estabilizados, os quais poderiam fortalecer a tramitação regular do Processo Administrativo Tributário.

Com o passar do tempo, conclui-se pela extrema necessidade de se adotar postulados que refletissem a afirmação do Processo Administrativo Tributário e, da mesma forma, impusessem credibilidade nas suas decisões sem, no entanto, revestir-se de caráter definitivo. Assim, pode-se dizer que a decisão prolatada em procedimento administrativo tem natureza jurídica de ato administrativo, não possuindo força de coisa julgada, o que permite ao contribuinte o recurso às vias judiciais para discutir a mesma questão já decidida na esfera administrativa. Sem, todavia, abrir caminhos para que a administração tente anular ato seu, pois para esta, as decisões possuem caráter terminativo e irrecorrível.

Oportuno, diante disso, observar que o Processo Administrativo Tributário equipara-se constitucionalmente ao Processo Judicial, apresentando princípios, instâncias e efeitos vinculantes à própria Administração. Entretanto, tal equiparação formal ainda necessita de subsídios materiais – os postulados- e instrumentais, acerca da questão interpretativa, para que apresente resolução e efetividade nos conflitos de ordem tributária.

3. DOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS PRÓ-CONTRIBUINTE

Primeiramente ocorre o fato do Lançamento Tributário, no qual se dá a formação do título que define o direito do Estado ao tributo e adquire materialidade. Essa etapa é chamada por Rubens Gomes de Sousa (1954 apud BOTTALLO, 2006, p. 34), como a *etapa oficiosa* do procedimento tributário.

Em seguida há a possibilidade da *etapa contenciosa*, que ocorre quando há resistência à pretensão Fazendária, manifestada pelo sujeito passivo (direito de impugnação). Essa resistência configura-se através do Judiciário ou através do

Executivo, ou seja, por meio de um **Processo Judicial Tributário** ou um **Processo Administrativo Tributário**.

Para Arruda Alvim (1975 apud CAIS, 2001, p. 223), o Processo Judicial Tributário é a soma de princípios que vivificam o sentido e a função desempenhada pelos institutos jurídicos em nosso sistema jurídico, especificamente na relação fisco/contribuinte e contribuinte/fisco. Esse conjunto é inconfundível com o denominado Processo Administrativo Tributário, que tem vida dentro de cada poder público, **tendo em vista a relação jurídica entre administrador e administrado, tratando-se de “um processo administrativo onde o poder público tributante, a um tempo se coloca como interessado e como juiz de seu próprio interesse e do interesse particular”**. Absolutamente diverso, o Processo Judicial Tributário é desenvolvido perante os órgãos do poder Judiciário, resguardados por todas as garantias da magistratura, a fim de assegurar decisões conforme a Constituição Federal e às leis, colimando a realização da justiça social, inerente a devida aplicação da legislação tributária.

A relação “*administrativa*”, ou não-judicial ínsita à idéia de que não há nenhuma garantia para o contribuinte, e ele se dirige o contencioso administrativo como um condenado para a força. Entretanto isso não é verídico. O processo administrativo é resguardado pelo Princípio do devido processo e todos os princípios que dele derivam como o do contraditório e da ampla defesa.

Mesmo assim, o contribuinte sente uma profunda disparidade, pelo Estado ser Parte e Autoridade Julgadora no contencioso administrativo. Assim, a aplicação de princípios constitucionais sustentados por valores de **igualdade** e **justiça** visam trazer maior proteção ao contribuinte frente “à Força”.

Dessa forma subscrevem-se os princípios que consideramos fundamentais para o objetivo desse trabalho; são eles o princípio da proporcionalidade e da capacidade contributiva, e todos os princípios que deles derivam.

3.1 O princípio da proporcionalidade

O princípio da proibição do excesso, de origem germânica, também denominado da proporcionalidade, inclui-se nos postulados constitucionais fundamentais, porque mais do que servir de arcabouço na defesa dos direitos individuais regula o imperativo de decisões em qualquer sistema democrático.

A proporcionalidade sofreu uma expansão do seu alcance. E o direito público revelou-se campo propício de aplicação. Tanto como princípio fundamental, como medida de adequação do delito e da pena, e como âmbito de interpretação de direitos e princípios.

O princípio da proporcionalidade, em suas diferentes nuances, demonstra o propósito de assegurar a **justa proporção entre os encargos criados pelo Estado e os fins que ele pretende, por este caminho, atingir**. Objetiva vincular o titular do poder normativo e também o aplicador das normas restritivas às exigências da isonomia.

A doutrina alemã, em que o princípio da proporcionalidade teve grande importância, aponta três critérios para analisar a proporcionalidade. A adequação, necessidade e razoabilidade ou justa medida.

A *adequação* busca a compatibilização entre os fins desejados pelo Estado e os meios utilizados. Pela *necessidade* a orientação para o meio disponível menos restritivo de direitos.

Já a *razoabilidade* ou justa medida, é o equilíbrio entre o interesse do Estado em cumprir sua finalidade e as adversidades geradas para chegar nesta meta. A razoabilidade, a lógica de ser razoável é citada por alguns autores como outro princípio. Porém, divergimos dessa posição, pois a considerar uma visão sistêmica e não compartimentada do Direito, entendemos tratar a justa medida de uma especialidade daquilo que é proporcional, equânime. Isto é, a justa medida é o meio termo, mas nem sempre o meio termo conseguirá satisfazer os anseios da equidade, ainda mais quando se tratar de situações em que se encontrem pólos díspares em disputa.

Nesse sentido, referido princípio assegura ao Processo Administrativo Tributário o tratamento equilibrado para os interesses e valores em conflito. Pois o Fisco com a competência de autoconstituir seu título executivo, cercado de privilégios e garantias, e ingressar com processo de execução; possui características potencialmente danosas e lesivas aos interesses privados e cuja concentração pode provocar excessos e abusos.

3.2 O princípio da capacidade contributiva

A Constituição federal de 1988 traz em seu art.145, §1º: “*Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...).*”

O princípio da capacidade contributiva, postulado da política econômico-fiscal de Adam Smith e presente na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (França,

1789, art.13), sempre foi doutrinariamente considerado um dos mais relevantes princípios tributários. Deste derivam os subprincípios do mínimo vital, do não-confisco, da progressividade e da personalização.

A capacidade de contribuir (*ability to pay*), que extravasa a capacidade econômica, passa a existir além do patamar do *Mínimo Vital* (mínimo necessário à existência humana digna, reserva de liberdade limitante do poder fiscal do Estado) e, segundo Cretton (2001), encontra sua fronteira na vedação de tributo confiscatório.

A adoção dos postulados da capacidade contributiva nos fundamentos econômico-jurídicos propiciou o surgimento de duas vertentes: a *Teoria do Benefício* que originou o princípio da *Proporcionalidade Tributária* e a *Teoria do Igual Sacrifício* de Stuart Mill, que levou ao *Princípio da Progressividade*.

Data vênua, os princípios constitucionais tributários apresentados visam regular o comportamento da Administração Pública para propiciar uma maior efetividade do PAT perante aquele que se sentiu lesado por ato unilateral do Fisco: o Contribuinte.

4. A EFETIVIDADE PRÓ-CONTRIBUINTE DO PAT

Com este presente tópico não se pretende esgotar um assunto tão complexo. Outra consideração a ser feita é que tendo em vista a quantidade enorme de tributos existentes no país, tanto em nível municipal, estadual e federal, torna-se impossível analisar as decisões de cada processo administrativo nessas três esferas. Esse tópico visa apenas fornecer uma breve digressão acerca da importância ou não do PAT para o contribuinte e que a aplicação de alguns princípios constitucionais estão intimamente ligados a isso.

A pergunta que se faz é até que ponto a existência do PAT é necessária, tendo em vista que qualquer lesão ou ameaça a direito determinado contribuinte poderá buscar a via judicial para reverter certo crédito tributário (art. 5º, XXXV, CF)? Ou seja, que o PAT seja realmente proveitoso ao contribuinte e não uma simples previsão constitucional (art. 5º, XXXIV e LV, CF). Já que o PAT pode ser visto com certas ressalvas pelo fato de a própria Administração que efetuou o lançamento do crédito tributário estar julgando a impugnação do contribuinte.

Por esse motivo é que o PAT deve possuir moldes principiológicos e não uma mera aplicação da legislação infraconstitucional. Antes disso, vamos avaliar os benefícios imediatos do PAT.

Para Martinez (2001) o PAT possui benefícios tanto para a administração quanto para o contribuinte, senão vejamos:

A existência do processo administrativo fiscal, entretanto, é conveniente tanto para a administração, que tem a oportunidade de rever seus atos, no sentido de aprimorá-los ou mesmo cancelá-los, evitando demandas judiciais desnecessárias, como para o contribuinte que pode tentar forçar a modificação do lançamento pela própria administração, em um processo gratuito, sem a intermediação de advogado e com a garantia de que não será cobrado enquanto não for decidida a questão. (MARTINEZ, 2001, P.136).

Os benefícios ao contribuinte acima expostos não divergem, significativamente, dos mencionados por Cais (2001, p. 216-217): “Se o contribuinte optar pela discussão em instância administrativa, como também comentado no capítulo 1, não responde pelas despesas de custas e honorários periciais e advocatícios e pode lançar mão dos meios permitidos nessa fase, obedecendo às normas que regulam o processo e o procedimento administrativos”.

Então, o PAT seria uma forma de discussão do lançamento, efetuado pela Administração Direta, de uma maneira menos onerosa para o contribuinte, mas apenas no que tange à gratuidade do processo (custas e despesas periciais). Já que a dispensa de advogado torna-se perigosa, haja vista, o contribuinte não ter conhecimentos de direito tributário, constitucional e administrativo para ter algum tipo de chance no deslinde do Processo Administrativo Tributário. O contribuinte na grande maioria das vezes não possui um mínimo de conhecimento técnico para tal, o qual no PAT é imprescindível.

O PAT não deve ser proveitoso apenas no sentido de ser um processo gratuito, senão sua própria existência estaria prejudicada e se tornaria mais um dispositivo constitucional sem aplicação. O PAT precisa fornecer um outro atrativo ao contribuinte para tornar-se efetivo, mas uma efetividade pró-contribuinte. O próprio aparelhamento da Administração gera uma situação de desigualdade com o contribuinte e essa desigualdade precisa ser diminuída de alguma forma.

Salienta-se que não somos da opinião que em todo e qualquer caso o contribuinte tenha direito de ver extinto o crédito tributário contra ele, apenas defendemos uma nova perspectiva do PAT no sentido de oportunizar ao contribuinte que seu caso seja julgado, também, à luz de princípios e postulados constitucionais.

Esse outro atrativo é a possibilidade do lançamento, multas e juros serem extintos não apenas com base legal ou quando apresentarem nulidades visíveis. A partir

do momento que as primeiras e segundas instâncias do processo administrativo fiscal passarem a aplicar certos princípios constitucionais ao decidirem a causa, possivelmente o PAT além de ser gratuito será mais justo e coerente.

Entre os princípios constitucionais importantíssimos ao direito tributário e que devem ser aplicados a nível processual administrativo, pode-se citar o princípio do não-confisco, da capacidade contributiva, da proporcionalidade e da razoabilidade. Tais princípios já foram devidamente explanados no tópico anterior, então se dispensa qualquer análise nesse presente tópico.

Mas é possível a aplicação de tais princípios na esfera processual administrativa tributária?

Por mais que exista o princípio da legalidade que norteia os atos praticados pela administração pública, os princípios constitucionais tributários que favorecem os contribuintes não podem deixar de serem aplicados, quando necessários, ao caso concreto. Outro fator que pode ser usado para se limitar a aplicação destes princípios no PAT seria o art. 3º do CTN o qual dispõe que a cobrança de tributos é atividade plenamente vinculada. Mas mesmo com essas duas limitações aparentes, a resposta para a pergunta acima é positiva pelos argumentos abaixo dispostos.

Primeiro, por serem princípios constitucionais em matéria tributária eles regem e disciplinam todo o ordenamento infraconstitucional. São partes da lei-mor do ordenamento jurídico pátrio e, como tais, precisam ser considerados nas decisões do PAT. Estes princípios não precisam se sobrepor ao princípio da legalidade, na verdade deve haver uma conciliação dos diferentes princípios constitucionais, tanto pró-fisco como os pró-contribuinte, para o julgamento das causas. Ou seja, esse pequeno conflito seria aparente, já que dependendo do caso concreto os julgadores decidiriam por este ou aquele princípio.

Outro fator que justifica a aplicação de princípios constitucionais no PAT, é o fato de existir uma administração direta e uma administração judicante, de acordo com Cardoso Henrique (2001, p.49): “(...) a administração ativa age em função do interesse público; a administração judicante visa aos interesses da ordem jurídica, estando, conseqüentemente, voltada para o restabelecimento da plenitude desta solução de controvérsia originada entre as partes pela lesão de direito.”

Não é porque existe o princípio da prevalência do interesse público sobre o individual que a administração na análise de determinado caso concreto não possa também proteger os interesses do particular. A utilização de princípios constitucionais

tributários no processo administrativo fiscal não visa apenas ao benefício de contribuintes, mas também de toda a ordem jurídica, o qual é um dos objetivos dos tribunais administrativos. Então, a questão da cobrança de tributos ser atividade administrativa plenamente vinculada é válida apenas para a administração direta, não para a judicante. A administração judicante por ser atividade não-típica da administração pública não precisa se ater a certos formalismos necessários à administração direta.

Quando se trata de ordem jurídica, os princípios são fundamentais para nortear tal busca, haja vista, serem postulados regedores de toda a cadeia do ordenamento jurídico brasileiro.

Por mais que o PAT transcorra dentro da administração pública e tenha que obedecer a certos formalismos, a aplicação dos princípios constitucionais tributários dentro dele propõe uma nova visão desse contencioso administrativo. A aplicação de princípios pró-contribuinte dentro do PAT apresenta um novo panorama no contexto do direito tributário.

Ao contribuinte é possível recorrer a certos princípios constitucionais tributários para que o lançamento seja extinto. Na verdade, a adoção por parte tanto dos juízos singulares como dos tribunais administrativos de certos princípios constitucionais, já mencionados, visa também desafogar o Poder Judiciário.

Portanto, a aplicação de princípios no PAT, além de ser possível e não violar alguns dos princípios norteadores da administração pública visa oferecer maior efetividade pró-contribuinte e, assim, desafogando o Poder Judiciário, o qual na maioria das vezes é submetido à mesma apreciação das teses já levantadas ao nível de PAT.

5. REFLEXÕES SOBRE A IMPORTÂNCIA DO PAT NA CONSECUCÃO DA JUSTIÇA SOCIAL

Ao se falar na questão dos princípios constitucionais, tanto na ordem econômica, quanto tributária, é preciso que se trabalhe com a compreensão de que tais princípios possuem a natureza de postulados. Sendo assim, sua utilização deve ir além de embasamentos, ou formas justificativas de decisões nas diferentes esferas do Poder Público.

O que se propõe é que toda a análise realizada no procedimento administrativo tributário seja pautada nestes postulados, inseridos no artigo 5º da Constituição Federal;

justamente, o dispositivo que trata dos direitos e das garantias fundamentais. Ou seja, que o Poder Público, em sua esfera administrativa, promova ditas garantias e materialize tais direitos, norteando-se pela proporcionalidade, razoabilidade, não-confisco, capacidade contributiva para decidir extrajudicialmente a questão tributária e, por conseguinte, consolidar um direito preventivo, mais célere e equânime, melhor condizendo com a realidade.

Atuando dessa forma, o Executivo, enquanto “promovedor do bem estar social” ou “bem estar da coletividade”, poderá evitar o confronto desse mesmo Executivo (como regulador e sancionador) com a sociedade em vias do Judiciário. Aliás, essa é uma das características trazidas pela Constituição de 1988, qual seja, o fortalecimento do Estado Democrático de Direito, através de uma maior interação da Administração Pública com a sociedade, com a participação popular mais efetivada e protegida pelos procedimentos menos morosos e mais eficazes.

Importante ressaltar que de acordo com o que foi até aqui exposto, o PAT é um instrumento a favor dessa efetividade, pois aproxima o Estado do indivíduo, fazendo com que pelo uso da proporcionalidade nas decisões desses processos se produza uma ação reflexa de benefício ao coletivo. Ora, o contribuinte é uma “peça-chave” para o desenvolvimento do todo e sanções tributárias por vezes oneram a sua própria atividade, restringindo sua capacidade econômica de produzir, investir e colaborar com o meio social.

Dessa forma, restringir o PAT uma visão formalista do princípio da legalidade, tornando-o um procedimento tão só vinculado é, pois, ir de encontro à sistematização constitucional, na medida em que abala a base de harmonia e separação dos três poderes de Estado, permitindo o arbítrio do Executivo em um primeiro momento, para posteriormente discutir o possível excesso no Judiciário. Isto é, priorizar o interesse da Administração Pública e não o da coletividade.

Além disso, o Direito não é mero regulador e sancionador das atividades sociais, posto que advém do momento histórico em que as normas são produzidas, sendo que as leis evoluem de acordo com o mundo dos fatos. Portanto é a sociedade que legitima o Direito, pela autoridade que confere aos seus representantes. Logo, o PAT, além de instrumento legal, deve ser instrumento legítimo, e para que se legitime e possua eficácia social, precisa atender a uma finalidade, que também é a finalidade dos atos da Administração Pública, ou seja, o bem estar coletivo.

Destarte, o Direito que se estará produzindo através do PAT é aquele capaz de transformar e influenciar a economia, a democracia e conseqüentemente o desenvolvimento social. Mais do que operar os instrumentos jurídicos, o PAT é uma tutela estatal de promoção da livre iniciativa e resguardo do equilíbrio econômico, pois a supremacia de um Estado não se revela pela sua força, nem por um poder que possa gerar arbitrariedades, mas sim, pela sua capacidade de cooperação.

Segundo Da Silva (2005, p.234): “vale dizer que é na democracia que a liberdade encontra campo de expansão”, mas não apenas a liberdade formal, sem preocupar-se com o todo, com os parâmetros de justiça social. Torna-se preciso que o Estado regulamente sim as relações econômicas da sociedade, de modo a se evitar um liberalismo exacerbado, no entanto, também urge que o Estado atue com proporção, para não frustrar a iniciativa econômica.

Referida proporção encontra-se na aplicação dos postulados constitucionais durante o Processo Administrativo Tributário, como forma também de viabilizar a liberdade do contribuinte de continuar a participar do sistema econômico e a não ser excluído ou impossibilitado devido a dívidas exorbitantes, e muitas vezes injustas, perante o Fisco.

Novamente a corroborar com os ensinamentos de Da Silva (2005, p.794): “liberdade de desenvolvimento da empresa no quadro estabelecido pelo poder público, e, portanto, possibilidade de gozar das facilidades e necessidade de submeter-se às limitações postas pelo mesmo, é legítima enquanto exercida no interesse da justiça social”. Ora, se tal liberdade é legitimada, pois atende aos fins da justiça social, não seria ilegítimo, nesse sentido, o ato da Administração que impossibilite ou restrinja tal liberdade?

Uma resposta exata não se apresenta possível, nem imutável, mas em caso do excesso, já se justificou pelos argumentos supracitados que seria afirmativa, principalmente por se configurar como um desvio de poder, ao desviar-se da finalidade. Melhor compreensão desse significado ideológico dentro de uma ordem econômica e social encontrar-se-á na explicação de Petter (2005, p.61): “o direito deve ser um elemento de garantia do homem, conduzindo-o de modo seguro ao futuro, e não serve senão para se realizar, pacificando os conflitos de interesses que se estabelecem no interior da sociedade, não sendo mesmo possível interpretar e aplicar uma lei com desconhecimento ou desprezo de sua finalidade social”.

Então, justifica-se a razão de ser do PAT pela efetividade e dinâmica que esse procedimento insere nas relações jurídico-administrativas em meio ao Estado Democrático. Mas há de se cuidar, que a eficácia somente se consolidará se a mesma democracia valorizar e incentivar a liberdade de contribuição do indivíduo com o todo, a atingir dessa forma sua finalidade social.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

De acordo com tudo que foi esboçado, imprescindível reconhecer a importância de uma interpretação contextualizada também em matéria tributária. A sociedade evolui rapidamente, e o Direito, enquanto reflexo desse meio precisa acompanhar tal evolução.

A análise que foi aqui realizada teve em vista a ampliação do debate acadêmico em torno de um assunto que - para muitos doutrinadores, ainda com resquícios positivistas do início do século XX - atém-se a formalidades do texto legal. Entende-se que a finalidade da Constituição Federal de 1988 ultrapassa o assistencialismo de confortar as esperas dos anos de repressão e recessão com promessas de proteção de direitos e garantias fundamentais.

As normas da citada carta política abarcam a construção e o fortalecimento de estruturas capazes de realizar estes direitos e garantias, seja através de uma Administração Pública como maior aplicação dos postulados da proporcionalidade razoabilidade, não-confisco e capacidade contributiva, seja através de uma participação popular mais efetiva dentro das instituições democráticas, a exemplo dos poderes de Estado.

Ademais, o Processo Administrativo Tributário apresenta-se como instrumento facilitador do diálogo entre a população e o Estado, promovendo o Direito e transformando concepções, pois com certeza, o que o Fisco deixa de arrecadar devido as suas decisões baseadas na interpretação hermenêutica do PAT, é infinitas vezes inferior ao benefício coletivo da prevenção de litígios e do fortalecimento do Estado Democrático Direito.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Curso de processo administrativo tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006.

CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 3^a ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

CRETTON, Ricardo Aziz. **Os Princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no direito tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

FIGUEIREDO, Lucia Valle (coord.). **Processo administrativo tributário e previdenciário**. São Paulo: Max Limonad, 2001.

GODOY, Walter. **O Direito dos contribuintes**. Porto Alegre: Síntese, 2000.

MUSSOLINI JÚNIOR, Luiz Fernando. **Processo administrativo tributário. Das decisões terminativas contrárias à Fazenda Pública**. Barueri, SP: Manole, 2004.

PETTER, Josué Lafayete. **Princípios Constitucionais da Ordem Econômica. O significado e o alcance do art.170 da Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

DA SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2005.