

Humanização no Julgamento do Processo Administrativo Tributário

Autores:

**Francisca Marta de
Sousa** - Mestre em
Planejamento em
Políticas Públicas

**Maria Lirida Calou de
Araújo Mendonça** –
Doutora em Direito –
Universidade Federal
de Pernambuco

RESUMO

O artigo destaca, em linhas gerais, que humanização é uma ação inerente ao ser humano, próprio de sua essência, e que esta é necessária e imprescindível em qualquer ambiente que conte com a presença do ser humano, fazendo parte de sua condição divina. Assim, mesmo em se tratando da tributação, que advém de uma relação tributária obrigacional, na maioria das vezes de origem contenciosa, não se pode olvidar da existência desta, tendo inclusive a Constituição Federal de 1998 cuidado de proteger os direitos dos cidadãos, quando se reporta no artigo 5º, II, à dignidade da pessoa humana. É um texto que traz para a mesa de debate, um momento de reflexão, voltado para se entender que é possível se humanizar as relações entre Fisco e Contribuinte, em especial no espaço público – Contencioso Administrativo Tributário – que tem a atribuição de conduzir o julgamento do lançamento do crédito tributário, no âmbito estadual, de forma a cumprir os ditames das leis e normas que o regem, porém com atuação comprometida dos aplicadores de direito, da sociedade crítica e vigilante contra os abusos das pessoas políticas, na busca da efetivação dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da dignidade humana para a promoção da justiça fiscal.

Palavras-Chave: Humanização, tributação, justiça, dignidade, princípios constitucionais.

ABSTRACT

The article seeks to highlight, in general, which is a humane action inherent to the human being itself of its essence, and that this is necessary and essential in any environment that relies on the presence of human beings, part of his divine status. Thus, even when it comes to taxation, which arises from a tax obligational relationship, most often the source litigation, one can not forget the existence of, and including the 1998 Constitution of care to protect the rights of citizens when Reports in Article 5, II, human dignity. It is a text that brings to the table for discussion, a moment's reflection, dedicated to understanding what is possible to humanize the relationship between taxpayer and tax authorities, particularly in the public space - Administrative Litigation Tax - which has the authority to conduct the trial the release of the tax credit, statewide, to meet the dictates of the laws and rules that govern it, but compromised with the performance of law enforcers, society critical and vigilant against abuse of those policies in pursuing the realization of constitutional principles of ability to pay, human dignity, to promote fair taxation.

Keywords: Humanization, taxation, justice, dignity, constitutional principles.

INTRODUÇÃO

Hodiernamente muito se fala em humanização, especialmente nos ambientes organizacionais, nas escolas, nos trabalhos, em hospitais, asilos e com muita ênfase na área da saúde. No que atine a saúde, permita-me, parece até já coexistir um entendimento generalizado de que esta precisa passar por um processo de humanização.

Este trabalho pretende buscar resposta para uma indagação, que se configura muito importante para os que militam no âmbito do direito tributário, qual seja: Existe humanização nas relações tributárias, em especial naquelas concernentes ao julgamento de processos administrativos tributários, cujo objetivo é controlar os atos dos agentes administrativos responsáveis pelo lançamento tributário? Se existe esta humanização, como a mesma se exterioriza?

Na busca da solução para a indagação supra mencionada, começamos por percorrer o caminho a partir de algumas noções, mesmo que primárias do que seja humanização, para somente em seguida discorreremos sobre alguns princípios constitucionais, de suma importância para responder a indagação acima proposta.

Na linha apreciativa dos princípios não poderíamos deixar de enfatizar a relação da tributação com os direitos fundamentais das pessoas-contribuintes, pautados essencialmente na dignidade da pessoa humana.

1. Conceitos Gerais de Humanização

Antes de adentrarmos no ponto central da questão “humanização,” é importante se voltar um pouco para o mundo real, em especial nos espaços públicos, já que esses dependem da intervenção do Estado com adoção de ações e políticas públicas que sejam efetivas e que venham a reverter esse quadro.

Os estudiosos da democracia entendem que no Estado Democrático, todas as suas autoridades e decisões, toda ordem estatal, inclusive as legais, devem estar

submetidas aos Direitos Humanos. A prática da democracia pressupõe um ambiente estruturado com instituições jurídicas que respondam a uma ética de espaço público, caso contrário, os direitos humanos estarão sendo postos em risco.

Considerando a historicidade dos direitos, destaca-se a chamada concepção contemporânea de direitos humanos, que veio a ser introduzida pela Declaração Universal de 1948 e reiterada pela Declaração de Direitos Humanos de Viena de 1993, que trouxeram no seu âmago a marca da universalidade e da indivisibilidade.

Fala-se muito em humanização, humanização nas organizações, humanização no ambiente familiar, humanização nos asilos, nos hospitais, presídios e com muito mais veemência humanização na área da saúde. É aqui onde indiscutivelmente predomina as discussões e existe disponibilidade de material para um maior aprofundamento teórico. É uma preocupação que tem um caráter emergencial e que foi traçado um plano a nível nacional e estadual na busca de mudar esse quadro deprimente.

O termo “humanização” tem sido utilizado com mais frequência quando se fala de assistência à saúde e em especial quando se refere a cuidados médicos. No significado dado no Novo Dicionário de Ferreira (1997, p.908), está assim expresso: “Humanizar. V.1.tornar humano; dar condição humana a; humanar. 2. tornar benévolo, afável, tratável; 3. fazer adquirir hábitos sociais polidos; civilizar-se. [...]”

O significado de “humanização” é insuficientemente tematizado quando se busca o seu conceito num contexto diferente da área de saúde. Todos os signos linguísticos acima mencionados apontam inevitavelmente para uma conotação prática de humanização no sentido de que esta é a ação voltada para o ser humano, portanto, relacionadas a atitudes voltadas para a valorização da dignidade humana, que lhe é intrínseca pela própria natureza. Pode-se também acrescentar que faz parte das relações humanas: a exploração do outro, a alienação, a agressão, o equívoco e a culpa.

Entretanto, o fenômeno da desumanização é assunto de pauta em todas as

áreas, sejam aquelas que lidam diretamente com o direito à vida ou com o direito à cidadania. Desumanização não é exclusividade da área de saúde, ela também existe no mundo jurídico que tem o monopólio da razão.

Os espaços privado e paradoxalmente o público estão contaminados pelas exigências oriundas do universo capitalista que tem a primazia da razão, do racionalismo, da competitividade, da lógica, da eficiência e da produtividade. Nesse panorama o Estado ao definir as suas ações que envolvem relevantes questões sociais se volta em primeiro plano para o aspecto econômico-financeiro para atender aos interesses das grandes corporações em detrimento aos valores que permeiam a relação entre Estado/Sociedade/Indivíduo.

Nesse momento, o país vive um paradoxo, bem estar econômico e mal estar-social, entendido somente quando se analisa a longa história do país que sempre foi permeada pela desumanização como traço identitário do capitalismo na sociedade brasileira.

Indiscutivelmente a sociedade em que vivemos necessita de uma verdadeira revolução calcada na formação do indivíduo e na busca da dignidade humana, para garantir patamares mínimos ou satisfatórios de bem estar social.

2. Tributação

O Estado com fundamento na supremacia do interesse público tem o poder de através da tributação retirar parte da riqueza produzida pelo particular. Esse poder, todavia, não é ilimitado, encontrando seus contornos na própria Constituição Federal que consagra os princípios gerais do Sistema Tributário Nacional, definindo as limitações ao poder de tributar e as competências para a instituição de tributos e para a própria repartição das receitas.

A despeito do assunto o eminente e sempre lembrado mestre Rui Barbosa Nogueira (1995, p.124) nos diz que o “tributo é um dever imperativo, corresponde a uma necessidade vital. Se fosse suprimido acarretaria o fim da vida coletiva e a paralisação da vida individual .”

Essa é uma das formas mais expressiva de que se vale o Estado para a obtenção de recursos financeiros para fazer frente às necessidades de investimento e de manutenção das necessidades de uma sociedade organizada e de sua máquina administrativa. Este ente utilizando-se de seu poder, atribui aos cidadãos o dever de pagar os tributos. Este dever deve ser instituído em estrita obediência a legislação tributária e aos princípios constitucionais tributários, cujas funções são primordialmente a proteção dos direitos dos cidadãos e a segurança jurídica nas atividades dos contribuintes.

Modernamente, o ato de tributação, de arrecadação possui finalidade bem precisa, no campo social e no campo econômico. Segundo Souto (1993,p 239), o tributo tem três funções:

- a) fiscal - alimentar a máquina administrativa - princípio da capacidade contributiva; b) fazer justiça social - utilização da receita dos tributos para redistribuição de recursos para toda a sociedade em forma de sérios públicos; c) intervenção na atividade econômica - estimula ou desestimula o exercício de uma atividade (...). A cobrança de tributo também é forma de reduzir a quantidade de moeda no mercado (política monetária.*

Importante recordar que tributo, conforme dispõe o art. 3º do Código Tributário Nacional é:

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A pretexto, salienta-se que em um novo contexto histórico e axiológico do Estado de direito em que vivemos, o conceito de tributos, tem seus contornos delineados, nos termos enfatizados por Torres, em legitimidade, legalidade,

igualdade e solidariedade, a seguir reproduzidos:

Tributo é o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade do grupo ou com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividade protegidas pelo estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela constituição (TORRES, p. 306-307).

Hodiernamente, o tributo ainda se constitui em uma das maiores manifestações de poder, tanto no campo econômico, quando no político, mas possui faceta completamente diferente de outrora, este poder não é absoluto, nem irrestrito existindo as vedações legais como forma de garantir os direitos dos cidadãos, de modo que o Estado não venha a agir de forma arbitrária e ilegal, mas obedecendo as próprias leis, não podendo assim jamais ser dada ao tributo a feição de confisco.

Uma vez instituído o tributo, o Estado cria mecanismos para o lançamento do crédito tributário, que poderá ser feito de forma espontânea, com base em declarações ou documentos apresentados por livre iniciativa do contribuinte para a apuração do seu devido valor ou por lançamento de ofício, momento em que o agente do fisco, que representa o Estado, no papel de fiscalizador e por meio de uma ação fiscal detecta irregularidades em qualquer tipo de operação que se configura a ocorrência do fato gerador do imposto e que haja presunção de prejuízo ao fisco. O agente fiscal antes de proceder à lavratura do auto de infração deve se cercar de provas legais e procurar ao máximo dar oportunidade ao contribuinte para esclarecer os fatos, com base nas normas vigentes. O fiscal não pode e não deve lançar a mão desse poder com o pensamento voltado exclusivamente para a melhoria de sua produtividade que tem como consequência o seu aumento salarial.

Se assim agir, ele estará cometendo um ato de desumanização, pois deixou de se pautar em princípios éticos e de justiça fiscal.

Nesse contexto, é importante registrar que, em ocorrendo à lavratura de auto de infração cabe ao contribuinte- autuado a realização de duas condutas: primeiramente, concordando com todo o disposto historiado no auto de infração efetuar o pagamento do reclamado, quer na modalidade a vista, quer na modalidade parcelamento, na forma da legislação tributária do ente federativo. Por último, não concordando com a autuação, pode o contribuinte apresentar os argumentos de sua discordância, originando assim um litígio, um conflito de interesse entre as partes envolvidas.

3. Contencioso Administrativo e Processo Administrativo Tributário

Travada a relação contenciosa, inicia-se a formação do Processo Administrativo Tributário – PAT, necessitando, portanto, da intervenção do Estado para solucionar a lide instaurada, a qual pode ser resolvida, tanto em nível de Judiciário, quanto no seio da própria Administração Tributária, via órgão integrante do Executivo conhecido como – “Contencioso Administrativo Tributário” e em alguns Estados como “Tribunal Administrativo Tributário”.

A forma encontrada para a dissolução desse conflito administrativamente é a realização de julgamentos a serem proferidos pelos julgadores, quer monocráticos ou por colegiados.

Do ponto de vista linguístico, Silva lembram que o vocábulo contencioso é derivado de contentio, cuja origem provém do latim, indicando o que é litigioso ou relativo à disputa. E continua recordando que:

Contencioso é todo ato que possa ser objeto de contestação ou de disputa, opondo-se, ao sentido de voluntarioso ou voluntário, em que não há contestação, nem disputa, ou ao gracioso em que não se admite contenda. [...] Contencioso administrativo assim

se designa o órgão da administração pública, a que se atribui o encargo de decidir, sob o ponto de vista de ordem pública e tendo em em face de utilidade comum, toda matéria obscura ou controversa ou todos os litígios havidos com o poder administrativo (1991, p. 543).

Por se entender, de forma muito esclarecedora, e estar em conexão direta com o trabalho que aqui se apresenta, registra-se a expressão ‘Contencioso Administrativo’ nas palavras de Moreira Neto:

A expressão Contencioso Administrativo é empregada em duas acepções e, por isso é necessário termos sempre em mente que, em sentido lato é tomado como contenda, controvérsia, litígio, envolvendo matéria administrativa, litigiosas - esta é a acepção material da expressão; em sentido restrito ,Contencioso Administrativo é designativo da forma de especialização da atividade administrativa ativa, julgar aqueles litígios é pois a acepção formal (1977, p. 5).

Assim, uma vez instauradas estas lides, resta aos julgadores procederem à apreciação dos processos tributários, o que pode ser feito dentro de uma visão puramente técnica, da aplicação literal da norma, ou, quem sabe através de uma ação humanizadora.

4. O conceito de justiça fiscal aplicável no Processo Administrativo Tributário

Nos longos caminhos percorridos pela humanidade, a justiça sempre foi motivo de reflexão do ser humano. Aristóteles, na Grécia foi um dos filósofos que mais se preocupou com esta temática, por entender a importância da sua aplicabilidade para a felicidade do ser humano, quer na esfera privada, quer na esfera pública.

Embora a noção de Justiça tenha adquirido nova visão na era

contemporânea, aduzimos no presente tópico a visão de Justiça Aristotélica, por entendermos que seu pensamento é a base mais completa e prepondera em sua essência na atualidade, principalmente na esfera tributária.

Para Aristóteles por ser o homem um animal político e dada a importância da justiça para a relação entre os seres humanos, esta se apresenta como necessidade primária para conviver em sociedade, pois ao contrário, será vivenciada, unicamente, uma comunidade na qual inexistente a felicidade, a harmonia e o bem-estar. Nessa perspectiva, Aristóteles tem sido considerado um dos mais fecundos pensadores de todos os tempos.

Suas investigações filosóficas deram origem a diversas áreas do conhecimento. A justiça, na perspectiva aristotélica, é visualizada sob a ótica da disposição inerente ao ser humano, com vistas a torná-lo um ser bom, capaz de fazer o bem e ser justo, trazendo, a noção de que o injusto é o oposto de justo.

Na visão de Aristóteles:

Todos os homens entendem por justiça esta espécie de disposição que os torna aptos a realizar ações justas e que os faz agir justamente e desejar o que é justo; do mesmo modo, a injustiça é esta disposição que os faz agir injustamente e desejar o que é injusto (1973, p.213)

Observa ainda o filósofo grego:

Considera-se como injusto aquele que viola a lei, aquele que toma mais do que lhe é devido, como também aquele que viola a igualdade (tomando, no que respeita às coisas más, menos do que sua parte), de sorte que evidentemente o homem justo (a contrário) é, portanto, o que observa a lei e respeita a igualdade. O justo é, portanto, o que é conforme a lei e respeita a igualdade, e o injusto o que é contrário à lei e falta à igualdade (1973, p.216).

Respeitando as características peculiares a cada tipo de sociedade, a verdade é que Aristóteles já trazia, desde o início, o conceito de uma Justiça baseado em dois pontos nucleares, que até hoje se destacam em quaisquer teorias elaboradas para a justiça: “dar a cada um o que é seu” e “tratar com base na proporcionalidade, de acordo com a situação de cada um.”

A justiça tributária atrelada, como deve ser, ao princípio da legalidade subsume-se perfeitamente ao que já dizia Aristóteles (1973, 217): “é injusto - aquele que toma mais do que lhe é devido, como também aquele que viola o princípio da igualdade.”

É dessa base Aristotélica que a Justiça assume dignidade de princípio e dele se desdobram em outros princípios tributários voltados para a dignidade da pessoa humana, como os da proporcionalidade, da capacidade contributiva, da isonomia, da razoabilidade e da própria segurança jurídica, todos voltados para a efetivação de uma tributação justa.

Aqui, deve-se lembrar que a fúria da Administração Tributária por arrecadação não deve ser motivo para tomar do cidadão riqueza que não seja a legal, a justa. O Fisco somente pode transferir do patrimônio do particular para o público, valores efetivamente condizentes com a realização das hipóteses de incidência.

Ao Estado somente é lícito tributar com base no senso legal de justiça, com amparo na lei, sob pena de desrespeitar os direitos fundamentais dos cidadãos. Entende-se que a justiça enfocada por Aristóteles ampara, até a era atual, a justiça tributária, pois em seu conceito o justo não se divorciou de qualidades valorativas sociais, éticas e nem do ordenamento positivo.

No que tange à tributação, pode-se dizer que, no Estado Democrático de Direito, a ‘justiça’ toma corpo, a partir do momento, em que se criam leis justas e em que se respeita a capacidade contributiva do contribuinte, portanto, em respeito ao mínimo existencial, ao necessário à subsistência humana.

A justiça tributária assume feição de princípio tributário, demonstrando a necessária correlação que deve existir entre os impostos e a capacidade econômica dos contribuintes, em sintonia direta com o princípio da igualdade, que aponta para um tributo justo, arrecadado em subsunção às normas legais, não fugindo da proporcionalidade ínsita à riqueza econômica dos indivíduos, ou seja, quem tem mais riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza.

Em síntese, pode-se afirmar que o princípio da capacidade contributiva é a raiz da verdadeira justiça fiscal, apontando para o respeito à dignidade do cidadão contribuinte. Nesse trilhar recorre-se à lição de Zilveti, intentando conceitos de justiça, igualdade e capacidade contributiva:

Intenta-se com a justiça, a igualdade e a capacidade contributiva este último corolário dos dois primeiros, impor limites àquele que surgiu como garantidor da liberdade individual. Com o ordenamento positivo desses princípios quer que o Estado somente tome o tributo estritamente necessário para o desenvolvimento das suas funções, estabelecidas pela vontade da maioria (2004, p.38),

O conceito de justiça tributária, no âmbito deste trabalho, está diretamente relacionado à concepção de Aristóteles. Quando se fala em 'justiça tributária' no PAT, instrumento de apreciação no CONAT, reporta-se, diretamente, ao justo controle da legalidade do ato administrativo realizado pelos agentes do Fisco estadual, ou seja, a averiguação pelos julgadores administrativo da observância das normas tributárias nas autuações fiscais, evitando, assim, que o Estado venha a diminuir o patrimônio do particular, com ilegalidades, com vícios ou abuso de poder.

Insurge, inicialmente, a justiça fiscal no PAT quando, uma vez lavrados os autos de infração, oportuniza-se aos cidadãos contribuintes a devida e legal

contraposição a essa exação fiscal, dando-lhes oportunidade de acesso à via administrativa com exercício pleno do contraditório e da ampla defesa.

Uma justiça tributária, no espaço social do CONAT é, acima de tudo, a observância da estrita legalidade em todo o procedimento de fiscalização e no próprio processo tributário, é a efetividade do justo para ambas as partes, justiça privada - contribuinte e justiça pública, social - Estado.

Nesse sentido, pode-se dizer que o tributo encontra-se relacionado à igualdade tributária, à justiça fiscal e à dignidade da pessoa humana, acarretando, dessa forma, uma tributação ética, justa e solidária.

O Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará representa o espaço jurídico no qual os contribuintes exercem os seus direitos contra os atos dos agentes fiscais que entendem cominados de abusividades, de ilegalidades.

É, portanto, um contencioso que deve ser aplicador de justiça fiscal, pois procede à legalidade deste ato e tem o poder-dever de decidir sobre a matéria, zelando pela justa aplicação das leis e garantindo os direitos fundamentais dos contribuintes.

5. Humanização na tributação – lançamento e julgamento

Logicamente, a humanização que aqui se fala não é aquela afeta a sentimentos de amor, carinho, cuidado e afeição, mas aquela interligada à ideia de direitos fundamentais da dignidade da pessoa humana que, no caso em apreciação, se recheia de um conteúdo ético, legal, justo, voltado para a dignidade da pessoa humana, com o devido respeito aos direitos fundamentais, corporificando-se num pleno ideal de justiça.

A questão a ser aqui refletida é se, apesar de existência da estrita legalidade das normas tributárias e da atividade vinculada de seus agentes julgadores, existe espaço para uma ação humanizadora no âmbito do direito tributário e dos julgamentos dos PATs, que ocorrem nos órgãos denominados Contenciosos Administrativos Fiscais ou Tribunais Administrativos Fiscais.

É certo que o julgamento aqui referido está inserido na lógica do sistema tributário, mas, por analogia, não é diferente de um julgamento daquele realizado na esfera judicial, pois ambos têm em comum a busca da justiça. Vale aqui lembrar que é impossível se falar em justiça sem vincular a questão social, as relações humanas, tendo como filosofia a ética.

Felizmente, nesse mundo jurídico, começam a ser noticiadas algumas ações de adeptos a ‘Humanização da Justiça’. Observa-se, por exemplo, uma preocupação em popularizar a acessibilidade ao direito por pessoas que não têm condição de contratar um advogado por meio de implantação da defensoria pública.

Travada a relação contenciosa, inicia-se a formação do Processo Administrativo Tributário (PAT), necessitando, portanto, da intervenção do Estado para solucionar a lide instaurada, a qual pode ser resolvida, tanto no nível de Judiciário, quanto no seio da própria Administração Tributária, via órgão integrante do Executivo conhecido como – ‘Contencioso Administrativo Tributário’. A forma encontrada para a dissolução desse conflito é a realização de julgamentos a serem proferidos pelos julgadores, quer monocráticos ou por colegiados.

Ao recepcionar um processo para apreciação e julgamento, o julgador deve ter em mente que, em suas mãos não se encontra somente um emaranhado de documentos e papéis registrando a constituição de um determinado crédito tributário, que se diga provisório, mas que ali se encontra, parte do patrimônio de uma empresa, sobre a qual pesa a reclamação de tributos sonegados, efetivamente ou não, pois nem sempre, o que ali está consignado corresponde ao ocorrido no mundo fenomênico, de modo que, não havendo um julgamento justo estar-se-á a cometer um ato injusto, desumano, pois se adentrará no patrimônio do contribuinte cidadão indevidamente, em total desrespeito à dignidade da pessoa humana, referendado no artigo 1º de nossa Carta Magna de 1988.

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como

fundamentos:

(...)

III - a dignidade da pessoa humana.

Por pertinente ao momento ouçamos o que nos diz Sarmiento sobre o principio da dignidade humana:

Na verdade, o principio da dignidade da pessoa humana exprime, em termos jurídicos, a máxima kantiana, segunda a qual o homem deve sempre ser tratado como um fim mesmo e nunca como um meio. O ser humano precede o direito e o estado, que apenas se justificam e razão dele. Nesse sentido, a pessoa humana deve ser concebida e tratada como valor-fonte do ordenamento jurídico, como assevera Miquel Reale, sendo a defesa e promoção da dignidade , em todas as suas dimensões, a tarefa primordial do Estado Democrático de Direito.(2002, p.102).

Nessa perspectiva, soa o entendimento de que os julgadores tributários antes de julgar os processos devem verificar a subsunção da norma aos fatos tributários ocorridos no mundo fenomênico, de modo a garantir a segurança das pessoas diante da tributação.

No Estado Democrático de Direito em que se vivemos os agentes do fisco, quer autoridades lançadoras, quer julgadoras devem trilhar e atuar numa concepção ética - jurídica do tributo, observando os interesses individuais e coletivos. Isso tudo leva a inferir que, como adverte Xavier: “na apreciação de cada caso concreto deve ser levado em conta o que previamente se encontra na lei. O fisco deve limitar-se a subsumir o fato a norma, sem nenhum tipo de valoração” (1997, p.225).

Não se pode deixar de consignar que, especificamente no ato de julgar, como primeiro passo rumo ao respeito da dignidade da pessoa humana, à

humanização no processo tributário, cabe atenção especial para o fato de que o julgador singular administrativo é servidor da própria administração tributária, portanto, ao exercer a função de julgar, encontra-se desvinculado legalmente de suas funções originárias, razão pela qual nunca deve julgar um PAT, com pensamento já preconcebido pela procedência do lançamento, ou seja, tomando partido pelo Fisco, mas deve ter a consciência da importância da novel missão assumida e firmar compromisso com a verdade material que, inclusive constitui um dos princípios basilares do processo administrativo tributário.

Ao exercer a atividade julgadora, as autoridades administrativas devem obediência, apenas, aos princípios constitucionais, à verdade material, à justiça, nunca e jamais ao poder hierárquico. O juiz administrativo deve atuar visando a alcançar o ideal de defesa dos direitos do contribuinte e nunca ter em mente a convalidação dos lançamentos tributários, pois assim agindo já estarão, sem dúvida, a zelar pela ação humanizada.

A esse respeito, referem-se às palavras de Carrazza sobre a imparcialidade que deve permear a ação dos julgadores tributários:

Desse modo, os contribuintes, se, por um lado, tem o dever de pagar tributos colaborando para a manutenção da coisa pública, tem, por outro lado, ao alcance da mão, uma série de direitos e garantias, oponíveis ex ante ao próprio Estado, que os protegem da arbitrariedade tributária, em suas mais diversas manifestações, inclusive por ocasião do lançamento e da cobrança do tributo. [...] O mero interesse arrecadatório não pode fazer tábua rasa da igualdade, da legalidade, da anterioridade, enfim dos direitos constitucionais dos contribuintes (2002, p. 421).

Com relação ao princípio da legalidade este é a coluna mestra do direito tributário, para todos que julgam os processos tributários, pois repousa na norma legal expressa no artigo 5º, II da CF, onde explicitamente preceitua-se, no artigo 5º, que: "II - Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

No presente trabalho, não se pode deixar de registrar que, em respeito à dignidade da pessoa humana, como pedra de toque da humanização no âmbito de julgamento, deverá existir sempre e em toda a sua extensão o exercício pleno do direito ao contraditório e à ampla defesa, princípios basilares, não somente, do processo administrativo, mas de todos aqueles que litigam administrativamente ou judicialmente.

O julgador que representa o Estado, deve enriquecer o ato de julgar, colocando-se no lugar do não-juiz, sem deixar de atentar para a condição humana, pois somente assim poderá envergar com dignidade a instituição Justiça. Por outro lado, o julgador é apenas parte desse processo, cabendo ao Estado a preocupação de criar mecanismos para prover uma estrutura administrativa democrática e de fácil acessibilidade a todos, principalmente, para os contribuintes de micro ou pequeno porte econômico que não têm suporte jurídico adequado para o enfrentamento à máquina estatal e à sua complexidade normativa.

Com simples observância do que aqui se explanou, pratica-se uma humanização no âmbito dos julgamentos dos PATs e a sociedade deve permanecer vigilante através de suas instituições representativas em prol dessa humanização e da justiça fiscal.

Imprescindível, na presente reflexão, mencionar que na tributação deve-se observar o caráter garantidor do princípio da capacidade contributiva.

O princípio da capacidade contributiva encontra-se expresso no Parágrafo I do artigo 145 da Constituição Federal de 1988, com a seguinte dicção:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O princípio acima exposto de modo inequívoco demonstra a necessária correlação que deve existir entre os impostos e a capacidade econômica dos contribuintes, agasalha-se nas marras do princípio da igualdade. Significa que é justo e jurídico, quem tem mais em termos econômicos e que faz ocorrer o fato gerador do imposto pagar mais, do que, aquele que tem pouco. Assim, quem tem mais riqueza deve, em termos proporcionais pagar mais imposto do que, quem tem menor riqueza.

O princípio em referência “capacidade contributiva” deve servir de bússola para que seja alcançada a verdadeira justiça fiscal conjugada com a dignidade da pessoa humana, que no nosso caso equivale ao cidadão contribuinte.

A questão que constitui o ponto nuclear deste trabalho consiste basicamente em se refletir se, apesar de existência da estrita legalidade das normas tributárias e da atividade vinculada de seus agentes julgadores, existe espaço para uma ação humanizadora no âmbito do direito tributário e dos julgamentos dos processos administrativos tributários, que ocorrem nos Contenciosos Administrativos Fiscais.

Vê-se claramente um paradoxo do distanciamento versus proximidade, colocando em risco o caráter da imparcialidade.

O julgador que representa o Estado, deve enriquecer o ato de julgar, colocando-se no lugar do não-juiz, sem deixar de atentar para a condição humana, pois somente assim poderá envergar com dignidade a instituição Justiça. Por outro lado, o julgador é apenas parte desse processo, cabendo ao Estado a preocupação

de criar mecanismos para prover uma estrutura administrativa democrática e de fácil acessibilidade a todos, principalmente para os contribuintes de micro ou pequeno porte econômico que não tem suporte jurídico adequado para o enfrentamento com a máquina estatal e a sua complexidade normativa. E a sociedade deve permanecer vigilante através de suas instituições representativas em prol da justiça fiscal.

CONCLUSÃO

A análise da humanização e da tributação envolvendo aqui o ato de lançar e de julgar créditos tributários que findarem em lides tributárias entre Estado e os sujeitos passivos da relação tributária obrigacional faz perceber facilmente que o ponto de intersecção entre estes reside na imperiosa necessidade de se respeitar a dignidade da pessoa humana, fazendo-se assim justiça fiscal.

A tributação nos moldes acima já delimitado não foge a regra geral da necessária e imprescindível humanização nas relações envolvendo pessoas, principalmente quando afeta a propriedade, ao patrimônio do outrem, este, mesmo no pólo passivo da relação tributária tem obrigatoriamente de ver respeitado seus direitos fundamentais, os quais num primeiro plano se exteriorizam em observância aos princípios constitucionais tributários, quais sejam, a ampla defesa, o contraditório, a imparcialidade do julgador, a verdade material e a observância sempre e sempre ao principio da capacidade contributiva. Em assim agindo estaremos a humanizar o direito tributário em seus mais variados campos, quer material, quer processual.

O aplicar a verdadeira justiça é sem nenhuma dúvida a maior ação humanizadora que se pode realizar no tocante ao julgamento de processos, quer judicial, quer administrativo, razão pela qual aqueles que se encontram investido da função de julgador devem revestir-se de características técnicas e humanas necessárias e suficientes para aplicá-las corretamente, humanizando-se assim as relações Fisco x Contribuinte.

REFERÊNCIAS

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. São Paulo: Os Pensadores. Livro V, 1973.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Senado Federal. 1988.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 17^a. Ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda, **Novo Dicionário da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1997.

MACHADO. Hugo de Brito. **Curso de Direito tributário**, 19. ed. Malheiros, São Paulo.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 20^a. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Contencioso Administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

SARMENTO. Daniel. **A ponderação de interesses na Constituição Federal**. 1^a. Edição, Rio de Janeiro, Lumem Júris, 2001

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 2^a edição. Rio de Janeiro, Renovar, 1995.

ZILVETI, Fernando Aurélio. Princípios do direito tributário e a capacidade contributiva. São Paulo: Quartier Latin, 2004.